

# الـمال والتجارة

AL MAL WALTEGARA



الجاهل من المصير يحدد  
الصناعة المصرية ؟

التقادم في رسم تنمية الموارد

والمبادئ القانونية التي يخضع لها



اطار مقترح لتنظيم

مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر

التهرب الضريبي والبعد الاجتماعي



تمثل

## شركة مصر / شبين الكوم للغزل والنسيج صناعة الغزل والنسيج

واجه مصر الصناعية المتقدمة في هذا المجال - وتلك الحقيقة يؤكدتها حجم ونوعية انتاجها من الغزل وكذلك الإقبال المطرد الذي يلاقيه انتاجها من هذه الغزل في أسواق العالم شرقا وغربا .

- والشركة تغخر بإنتاجها المتطور والمتنوع ن الخيوط : السمكة - والمتوسطة - والرفيعة وكلها تتطابق وأرقى المواصفات العالمية .  
- قطن ١٠٠ % :

- الطرف المفتوح : من نمرة ٨ إلى نمرة ١٨ ( O . E ) .

- الغزل الحلقي : من نمرة ٢٤ إلى نمرة ٤٠ مسرحة وممشطة مفردة ومزوية للنسيج والتريكو .

- ومن النمر الرفيعة : من نمرة ٥٠ إلى ٩٤ ممشطة مفردة ومزوية للنسيج والتريكو .

- خيوط الحياكة : من نمرة ٢٠ إلى نمرة ٩٤ .

- الخيوط المخلوطة :

- بوليستر / قطن ، بوليستر / فسكوز .

من نمرة ١٨ إلى نمرة ٤٠ : رحة للنسيج والتريكو مفردة ومزوية

- خيوط الشانبيات بأنواعها المختلفة .

- الإكريلك :

- وقد اضافت إلى انتاجها المتميز من القطن والمخلوط والطرف المفتوح خطا جديدا لإنتاج الآتي :

\* غزل الإكريلك : من نمرة ٢٨ متري إلى ٥٠ نورمال وهاي بالك نسيج أو تريكو بالنظام الصوفي .

\* غزل الإكريلك قطن / قطنى ٥٠/٥٠

وتغزو أسواق الشركة أسواق أوروبا وآسيا حيث تقوم بتصدير معظم انتاج مصانعها من خيوط الغزل المختلفة إلى مجموعة دول الاتحاد الأوروبي - وباقي دول أوروبا الغربية - وأسواق دول أوروبا الشرقية - وأسواق الولايات المتحدة الأمريكية - كندا - اليابان -

تايلوان - وسوريا - قبرص - تركيا - لبنان .

الإدارة والمصانع : شبين الكوم برقا : شبينكس

تليفون : ٣١٤٠٠٠ - ٣١٤٧٠٠ - ٣١٤٣٠٠ (٠٤٨)

المكاتب : - الأسكندرية ت : ٤٨٣٣١٨٤ - ٤٨٦٥٢٢٦

- القاهرة ت : ٣٥٤٠٤٩٧

Fax : (048) 314100



رقم التسجيل ١٥٢

# مجلة المال والتجارة

مجلة شهرية علمية - إقتصادية - مالية - عامة - تصدر شهرياً - نوفمبر ٢٠٠١ - العدد ٣٩١

رئيس التحرير

أحمد عاطف عبد الرحمن

نائب رئيس التحرير

د. طلعت إسحق عبد الجبيل

الإدارة والإعلانات والتحرير

١١ ش مريت باشا - ميدان التحرير القاهرة ت ٥٧٤٤٦٣٠ - ٥٧٤٢١٩٠ فاكس ٥٧٥٠٤١٩

## فى هذا العدد

• كلمة التحرير

الجاهز من الصين يهدد

الصناعة المصرية

• لا ضريبة مبيعات على البيع الأول

ص ٢٤

• بحث فى

التهرب الضريبى والبعد الاجتماعى

ص ٣١

• قرار وزير التأمينات والشئون الاجتماعية

رقم ١٢٧ لسنة ١٩٩٨ بتاريخ ١٩٩٨/٦/٤

بشأن التأمين على عمال المقاولات والمهاجر

ص ٤٥

ص ٢

• التقادم فى رسم تنمية الموارد والمبادئ

القانونية التى يخضع لها

ص ٤

• اطار مقترح لتنظيم مهنة المحاسبة

والمراجعة فى مصر

ص ١٤

• الأبحاث المنشورة بالقسم الأول محكمة وفقاً لقواعد النشر العلمى المتعارف عليها عن طريق الأستاذة كل فى تخصصه

ثمن النسخة

الإشتراكات

■ جمهورية مصر العربية ١٥٠

سوريا ٣٥ ل.س. ليبيا ٥٠٠ درهم

لبنان ١٥٠٠ ليرة السودان ٤٠ جنيها

العراق ١٠٠٠ فلس الجزائر ٥ دينار

الأردن ٦٠٠ فلس الكويت ٦٠٠ فلس

السعودية ٧ ريال دول الخليج ٨ درهم

■ الإشتراكات السنوية ١٨ جنيهاً مصري داخل

جمهورية مصر العربية أو ما يعادلها بالدولار

الأمريكي فى جميع الدول العربية

■ ترسل الإشتراكات بشيك أو حوالة بريدية باسم

مجلة المال والتجارة على العنوان أدناه .

■ الإعلانات يتفق عليها مع الإدارة

## كلمة العدد

# الجاهز من الصين يهدد الصناعة المصرية



أحمد عاطف عبد الرحمن

إنها ظاهرة خطيرة في حين أن الاستثمارات الرأسمالية للصين في مصر نجد أنها لا تتعدى ١٦ مليون دولار مما يعد زراً للرماد على ضوء الهجوم الشرس على السوق المصري بهذا الشكل المخيف حتى أصبح لها معارض دائمة تعترف بها الدولة بل انتشرت تجارة السلع الصينية في الشوارع بل تعداها إلى المنازل حتى نجد من يطرق باب منزلك ليبيع لك سلعة صينية بأسعار غير معقولة

إن السوق المصري سوق استهلاكي كبير يلقي كل اهتمام من الشرق والغرب ومن القريب والبعيد وواضح ذلك من الميزان التجاري بين مصر وبين تركيا وبين مصر والسعودية وغيرها الكثير من الدول عربية أو أجنبية كل ذلك بمثابة عبء على الصناعة المصرية لا بد من مواجهته خاصة إذا ما قارنا السعر مع عناصر التكلفة الفعلية بالإضافة إلى الجمارك وريح المستورد وريح تاجر الجملة وريح تاجر التجزئة وفي آخر المطاف نجد أن سعر المنتج يقل عن مثيله المصري بأكثر من نصف القيمة

من خلال دراسة العلاقات التجارية مع الصين نجد أن اتجاه الميزان التجاري يسير في صالح الصين بفارق كبير وفي تزايد مستمر أمام صادرات مصرية لا تتعدى ١٠٪ من حجم الواردات... إن غزو الصين للسوق المصري بسلع استهلاكية متنوعة وبتكلفة وأسعار لا تقطي قيمة الخامات إذا ما قارنا ذلك بالانتاج المحلي نجد أنها تقتل المنتج المصري من حيث السعر... دولة مثل الصين تصدر لدولة نامية مثل مصر بهذا الكم الهائل حيث بلغ حجم الاستيراد ما يقرب من المليار...

تفضيل السلع المصرية على المستوردة من خلال استغلال عنصر السعر والفارق ال رهيب بينهما .

إن الصانع المصري المتميز لديه من القدرة على المناقصة إذا ما أتاحت له الظروف المناسبة والخامات بالسعر المنافس بدون أن يقل كاهله بأعباء وتكاليف غير عادية وغير موجودة نصيبه بحالة من الشلل أمام هذا الغازى لأسواقه بمميزات ووفورات فى عناصر التكلفة لا يقدر عليها ومن أين يأتى بها دون تدخل من الدولة ؟؟ .

إن ظاهرة الصين ظاهرة تستحق الدراسة والافرجح ونسارع بتوقيع اتفاقيات أو قبول مساعدات إلا إذا كان هناك مشروعات تعود بالنفع على الجانبين وليس على جانب واحد وأما السلع الواردة من شرق آسيا فلا بد لها من هامش وحدود تقف عندها من حيث عملية الإغراق مع دراسة العلاقة بين سعر الصرف للعملة مقارنة بالدولار فى هذه الدول والدراسة لا شك ستوضح سلبيات كثيرة ومخاطر لا يمكن تجنبها إلا إذا سارعنا بتحجيم عمليات الاستيراد للسلع الجاهزة من هذه الدول والحفاظ على العملة لتوفير الخامات بدلا من عجزنا عن المناقصة محليا وخارجيا .

الظاهرة خطيرة وتستحق الدراسة لأنها ذات شقين - شق متعلق بالتهريب والدروياك - والشق الآخر الاستيراد ذات القيمة المنخفضة وكلاهما يؤيدان إلى نتيجة واحدة وهى تدعيم الصناعة المصرية .

خفيفة مدارس مستوردة من الصين تباع للمستهلك بـ ١٥ جنيهات تكلفتها فى مصر ٣٠ جنيهات . . . . هل هذا معقول ؟؟؟

إن فى ذلك ما نعتبره إغراق الدولة بكل ما تعنيه الكلمة لأن السلع الصينية المعروضة سلع استهلاكية مقدلة للماركات العالمية

إن فتح الباب للاستيراد المفتوح ومن أجل الربح السريع والأزمات الاقتصادية التى مازالت تحيط ببعض دول الشرق الأقصى - دون توخي الحيلة والحذر ووضع ضوابط لهذا الاستيراد العشوائى بل الهمجى - الذى يصيب الصناعة المصرية فى مقتل ويساعد على تحويل مصر من دولة منتجة إلى أكبر دولة مستهلكة فى الشرق الأوسط .

إن إتفاقية الجات فيها من البنود ما تعطى الحماية للدول النامية مثل مصر لحماية صناعاتها من هذه المؤثرات والتطورات الاقتصادية العالمية . . . ونحن نتغافل عن استعمال هذه الضوابط مما يعرضنا إلى خساره كل شئ .

الصين فى سبيلها قريبا للانضمام إلى الجات والميزان التجارى لمعظم دول العالم التى تتعامل معها تميل لصالحها . . ظاهرة تستحق الدراسة خاصة وأن الوفود الصينية الذاهبة والقادمة كل همها التسويق وترويج المنتجات الصينية جريا وراء الربح السريع من قبل البعض منا وللأسف هناك من يساعد على ذلك بل فى اختراق قرار رئيس الوزراء بخصوص

# الاستعداد في رسم التنمية للموارد القانونية التي يخضع لها

بقلم  
سمير سعيد مرقص

مدير عام بمصلحة الضرائب

## المبحث الأول

### تقادم رسم تنمية الموارد

٣ - ولا تخل الأحكام السابقة بأحكام النصوص الواردة في

القوانين الخاصة .

ويستند أصحاب هذا الرأي إلى أن خلق قانون رسم تنمية الموارد وتعديلاته من تحديد أجل التقادم يستوجب الرجوع إلى الشريعة العامة الواردة في القانون المدني .

ويذهب رأي آخر في التطبيق إلى أن هناك قيدا على تطبيق المادة ٣٧٧ من القانون المدني الواردة في البند (٣) ألا وهي وجود أحكام ونصوص تتعلق بالتقادم في القوانين الخاصة ، وأنه باستقراء القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ (٢) يوضح أنه ينظم التقادم في الضرائب والرسوم مما يجعل لا محل لتطبيق المادة ٣٧٧ من القانون المدني وينص هذا القانون على أنه :

مادة ١ :- تتقادم بخمس سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة أو لأي شخص اعتباري عام ما لم ينص القانون على مدة أطول .

باستقراء نصوص القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ وتحذلك تعديلاته المقررة بالقوانين السابق الإشارة إليها وآخرها القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٧ يتضح لنا أن المشرع لم يتناول بالنص تقادم رسم تنمية الموارد .

وقد ذهب رأي في التطبيق العملي إلى وجوب تطبيق المادة ٣٧٧ من القانون المدني (١) والتي تنص على أنه :

١ - تتقادم بثلاث سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة ، ويبدأ سريان التقادم في الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق عنها ، وفي الرسوم المستحقة عن الأوراق القضائية من تاريخ انتهاء المرافعة في الدعوى التي حررت في شأنها هذه الأوراق ، أو من تاريخ تحريرها إذا لم تحصل مرافعة .

٢ - ويتقادم بثلاث سنوات أيضاً الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق ، ويبدأ سريان التقادم من يوم دفعها .

(١) نشر في الجريدة الرسمية العدد ١٠٨ مكرر في ١٩٤٨/٧/٢٩ وأدخلت عليه عدة تعديلات .

(٢) نشر في الجريدة الرسمية العدد ١٠٣ مكرر في ١٩٥٣/١٢/٢٦ .

رؤى تعميم النص بحيث يشمل كافة أنواع الضرائب والرسوم المستحقة للدولة أو لأي شخص اعتباري عام وقد أعد مشروع القانون المرافق ، ونص مادته الأولى على جعل مدة تقادم الضرائب والرسوم خمس سنوات ما لم ينص القانون على مدة أطول ، مراعاة لما قد تتضمنه القوانين الخاصة من مدة أطول . ومفهوم أن ما لم ينص عليه في هذا القانون من أحكام متدرك لقواعد القانون المدني أو القوانين الخاصة بحسب الأحوال .

ويرى الباحث أن سبب الخلاف حول مدة التقادم في رسم التنمية رغبة الممولين والجهات في التخلص من عبء رسم تنمية الموارد يجعل التقادم يتحقق من خلال أقصر مدة حتى يتخلصوا من عبء الرسم عن طريق الدفع بالتقادم بعد ثلاث سنوات الوارد في النص العام بينما يتحدد أجل التقادم في القانون الخاص بالتقادم في الضرائب والرسوم بخمس سنوات مما سيجعل القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ هو الواجب للتطبيق .

## المبحث الثاني

**الأحكام العامة والمبادئ التي أرسلها محكمة**

### النقض في تقادم الضرائب والرسوم (١)

١ - القاعدة في حساب التقادم فيما قبل القانون المدني الجديد المعمول به ابتداء من ١٥ أكتوبر سنة ١٩٤٩ إنه لم

مادة ٢ :- يبدأ سريان تقادم الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق من يوم دفعها إلا إذا ظهر الحق في طلب الرد بعد إجراءات اتخذتها الجهة التي قامت بالتحويل فيبدأ التقادم من تاريخ إخطار الممول بحقه في الرد بموجب كتاب موسى عليه .

مادة ٣ :- يعتبر تنجيبها قاطعاً للتقادم أورد الضرائب والرسوم وإعلانات المطالبة والاضطرابات إذا سلم أحدها إلى الممول أو من ينوب عنه قانوناً أو أرسل إليه بكتاب موسى عليه مع علم الوصول .

ويعتبر كذلك طلب رد ما دفع بغير وجه حق إذا أرسله الممول إلى الجهة المختصة بكتاب موسى عليه مع علم الوصول .

وأوضحت المذكرة الإيضاحية لهذا القانون أنه طبقاً للقاعدة العامة في القانون المدني (٣٧٧م) يتقادم الحق في المطالبة بالضرائب والرسوم بثلاث سنوات ويستثنى من ذلك ما نص عليه في قوانين خاصة ....

وتؤدى إلى تحديد المدة في القوانين بخمس سنوات مراعاة ضغط العمل مما يهدد حقوق الخزنة بالصناعات إذا كانت مدة التقادم أقل من خمس سنوات وتحقيقاً لهذه الغاية وتسوية بين الممولين الذين يخضعون لمختلف أنواع الضرائب والرسوم

١٩٥٥ الذي يتقادم بثلاث سنوات بالتطبيق لحكم المادة ٣٧٧ مدنى - هو المبلغ الذى تستحقه الدولة مقابل ترخيصها بإجراء أى عمل من الأعمال المبينة فيها داخل حدود الأملاك العامة ذات الصلة بالرى والصرف وهو يختلف عن مقابل الانتفاع الذى يستحق للدولة عن جزء من الاملاك العامة بغير ترخيص الذى لا يتقادم إلا بالمدة الطويلة كما أنه ليس من الحقوق الدورية المتجددة التى تسقط بالتقادم الخمسى .

(الطعن رقم ٥٣١ سنة ٢٦ ق جلسة ٢٤/٥/١٩٦٢ م ١٣ ص ٧٠٦)

٤ - تنص المادة ٢٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن تؤول إلى الحكومة نهائياً جميع المبالغ والقيم التى يلحقها التقادم قانوناً بعد تاريخ العمل بهذا القانون ويسقط حق أصحابها فى المطالبة بها وتكون مما يدخل ضمن الأنواع المبينة بعد الأرباح والفوائد المتفرعة عن الأسهم والسندات القابلة للتداول مما تكون أصدرته أية شركة تجارية أو مدنية ، كما تنص المادة ٣٧٥ من التقنين المدنى فى فقرتها الأولى على أن «يتقادم بخمس سنوات، كل حق دورى متجدد ، ولو أقر به المدين ، فإذا كان البنك الطاعن قد حجز تحت يده جزءاً من أرباح الكوينات أكثر من خمس سنوات دون أن يطلب أصحاب الشأن فإنها تؤول إلى الحكومة إذ أن هذه المبالغ لا تخرج عن كونها جزءاً من الفائدة السنوية ولا تتغير طبيعتها

ينص القانون على حساب التقادم بالتقويم الميلادى فإن المدة تحسب بالتقويم الهجرى وإنه فإنه إما كانت المادة ٢٤ من القانون ٢٤ لسنة ١٩٣٩ قد نصت على أنه يسقط حق الخزانة فى المطالبة بدفع الرسوم المستحقة والتعويض المدنى بعضى خمس سنوات من اليوم الذى استعملت فيه الورقة الخاصة للرسم ويسقط الحق فى طلب رد الرسوم المحصلة بغير حق بعضى سنتين ولم تذكر هذه المادة أن الخمس سنوات التى يسقط حق الخزانة فى المطالبة بالرسوم بعد مضيتها ميلادية وكانت الرسوم المطالب بها فى واقعة الدعوى المستحقة عن مدة سابقة على العمل بالقانون المدنى الجديد فإن الخمس يتعين أن تحسب بالتقويم الهجرى .

(الطعن رقم ١١١ سنة ٢٥ ق جلسة ٢٤/١٢/١٩٥٩ م ١٠ ص ٧٢٢)

٢ - التقادم فى الضرائب والرسوم لا يقوم على قرينة الوفاة وإنما يقوم على عدم إرهاب المدين وإثقال كاهله بتراكم الديون عليه وإنه نال فى القانون ما يمنع من التمسك بتقادم الرسوم المطالب بها رغم المنازعة فى الإلتزام بها والامتناع عن دفعها .

(الطعن رقم ١١١ سنة ٢٥ ق جلسة ٢٤/١٢/١٩٥٩ م ١٠ ص ٧٢٢)

٣ - الرسم الذى تعدية المادة ٢٢ من القانون رقم ٦٨ سنة



بمجرد استقطاعها وحجز البنك لها مع علمه بأنها تزيد عن الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب ... وإذ قضى الحكم المطعون فيه بسقوط الحق في المطالبة بهذه المبالغ بالتقادم فإنه لا يكون قد أخطأ في تطبيق القانون .

(الطعن رقم ١٥٣ سنة ٢٨ ق جلسة ١٩٦٣/٢/١٤ ص ٢٣٢)

٥ - تنص المادة السابعة من المرسوم بقانون رقم ٨٥ لسنة ١٩٣٣ على أنه يجب على أصحاب المحال أن يوردوا في اليوم التالي لكل حفلة إلى أقرب خزانة تابعة لوزارة المالية جميع المبالغ المتحصلة من الضريبة على الدخول أو أجور الأمكنة ، كما تنص المادة ١٢ على أنه يجب على المستغلين تكملة كل فرق بالنقص بين المستحق من الضريبة وبين المودع بخزانة وزارة المالية وذلك في ظرف ٢٤ ساعة من تاريخ الإخطار الذي يرسل إليهم . ومفاد ذلك أن ضريبة الملاهي ليست من الضرائب السنوية التي تبدأ سريان التقادم فيها من نهاية السنة التي تستحق فيها وبالتالي فإنه طبقاً للقانون رقم ٢ لسنة ١٩٤٠ والمادتين ٣٧٧ و٣٨١ أولى من القانون المدني اللقائم يسقط الحق في المطالبة بالمستحق من ضريبة الملاهي بمضى ثلاث سنين ميلادية من تاريخ استحقاقها .

(الطعن رقم ٣٥٠ سنة ٢٨ ق جلسة ١٩٦٣/١١/١٤ ص ١٠٩٨)

٦ - متى كانت مدة التقادم قد اكتملت قبل العمل بالقانون ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ الذي عدل مدة تقادم الضرائب والرسوم المستحقة للدولة وجعلها خمس سنوات بدلاً من ثلاث فإن هذا القانون لا ينطبق ولا يؤثر في اكتمال التقادم بمضى ثلاث سنوات .

(الطعن رقم ١٤٢ سنة ٣١ ق جلسة ١٩٦٥/١٢/٩ ص ١٦١)

٧ - لم ينسخ القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٥٣ نص الفقرة الثانية من المادة ٣٧٧ من القانون المدني فيما تضمنه من تقادم الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق بثلاث سنوات وإن كانت المادة الثانية من القانون ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ قد نصت على مبدأ سريان هذا التقادم وبذلك تكون مدة تقادم الحق في استرداد هذه الضرائب والرسوم باقية على أصلها ولم يعزلها القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ .

(الطعن رقم ٩٢ سنة ٣٢ ق جلسة ١٩٦٦/٣/١٧ ص ٦٠٧ ع ٢٤)

٨ - مادام القانون لم يحدد ميعاد للطعن في قرار لجنة التنظيمات من تقدير الرسوم البلدية أمام المحاكم فإنه يجوز المطالبة برد ما دفع من الرسوم بغير حق مادام الحق في طلب الرد لم يسقط بالتقادم المقرر له في القانون .

في ميعاد غايته ٢٧/٦/١٩٥١ بالنسبة لأرياح سنتي ١٩٤٤ و ١٩٤٥ .

- (الطعن رقم ٢٨٨ سنة ٢٤/٥/١٩٧٢ من ٢٣ ص ١٩٦٦)

١١ - مفاد نص المادة ٣٨٥ من القانون المدني أنه إذا انتهى السبب الذي قطع التقادم بحكم نهائي ، فإن مدة التقادم الجديد الذي يبدأ سريانه منذ صدور هذا الحكم النهائي تكون خمس عشرة سنة كاملة ، اعتباراً بأن الحكم النهائي يقوى الالتزام ويمده بسبب جديد للبقاء ، لما كان ذلك وكان الحكم النهائي الصادر - من محكمة الاستئناف - في الطعن على قرار لجنة التقدير قد حدد رأس المال الحقيقي المستثمر بمبالغ معينة ، فإنه يسرى منذ صدور هذا الحكم تقادم جديد مدته خمس عشرة سنة ، ولا محل للتحدى بأن هذا الحكم لم يحدد مقدار الضريبة في منطوقه ، وذلك أن الحكم بين العناصر التي يمكن فيها تحديد مقدار الضريبة ، وإذا قدر رأس المال الحقيقي المستثمر الذي يمكن على أساسه احتساب الضريبة الاستثنائية بنسبة مئوية حددها القانون من رأس المال المذكور .

(الطعن رقم ٢٨٨ سنة ٢٤/٥/١٩٧٢ من ٢٣ ص ١٩٦٦)

١٢ - النص في الفقرة الثانية من المادة ٣٧٧ من القانون المدني على أنه يتقادم بثلاث سنوات أيضاً الحق في مطالبة

(الطعن رقم ١١٥ سنة ٢٣/٣/١٩٦٨ من ١٩ ص ٥٥٧ ع ١٤)

٩ - تنص الفقرة الأولى من المادة ٩٧ الواردة في الكتاب الرابع من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بشأن أحكام عامة لكل الضرائب على أن يسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضى خمس سنوات ، وقد وضعت هذه المادة قاعدة عامة ، مفادها أن ما يستحق للخزانة طبقاً لأحكام القانون المذكور ، يتقادم بمضى خمس سنوات ، لما كان ذلك ، وكان الالتزام المفروض على رب العمل والملتزم بالإيراد أو المعاش باستقطاع مقدار ضريبة كسب العمل المستحقة على الممول وتوريدها للخزانة هو التزام مقرر بمقتضى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فإن حق الحكومة قبل رب العمل في المطالبة بما هو مستحق لها من هذه الضريبة يسقط بمضى خمس سنوات إعمالاً لحكم المادة ٩٧ سالفه الذكر .

(الطعن رقم ٨٨ سنة ٢٤/٣/١٩٧٢ من ٢٣ ص ٧٧٢)

١٠ - للضريبة على الأرياح الاستثنائية طبقاً للمادتين ٩٧ ، ٩٧ مكرراً من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بعد تعديله بالقانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٤٧ ، وإعمالاً لحكم القانون رقم ١٨٩ لسنة ١٩٥٠ تتقادم ويسقط حق مصلحة الضرائب في المطالبة بها

برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق ، ويبدأ سريان التقادم من يوم دفعها ، ويدل على أنه يشترط لتطبيق حكم هذه الفقرة أن يكون المبلغ الذي حصلته الدولة قد دفع باعتباره ضريبة أو رسماً وأن يكون تحصيله قد تم بغير وجه حق ، ولما كانت مصلحة الجمارك إذ حصلت من الشركة للمطعون عليها - شركة الطيران - المبالغ المطالب بردها باعتبارها رسوما جمركية إعمالاً لأحكام اللائحة الجمركية الصادر بها الأمر العالي المؤرخ في ١٨٨٤/٤/٢٠ للمصرية وقد ذلك ، فتكون قد حصلت بها بحق استناداً إلى أحكام اللائحة المذكورة ، وذلك إلى أن أضيفت منها للشركة بموجب قرار مجلس الوزراء الصادر في ١٩٤٨/٢/١ .

(الطن رقم ٢١٥ سنة ٣٥ جلسة ٢٨/٣/١٩٧٣ م ٢٤ ص ٥٠٩)

١٣ - إذا كانت الرسوم الجمركية المطالب بردها قد تم تحصيلها - بعد صدور قرار مجلس الوزراء بالإعفاء - بغير وجه حق ، فإن الحق في استردادها يتقدم بثلاث سنوات تبدأ من يوم دفعها تطبيقاً لنص المادة ٢/٢٧٧ من القانون المعنى .

(الطن رقم ٢١٥ سنة ٣٥ جلسة ٢٨/٣/١٩٧٣ م ٢٤ ص ٥٠٩)

١٤ - يشترط لتطبيق حكم المادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل تعديلها بالقانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٦٩ التي

تنص على أن حق الممول في المطالبة برد الضرائب المتحصلة منه بغير حق ، يمحط بمعنى سنتين فيما عدا الأحوال المنصوص عنها في المواد ٤٥ ، ٤٧ ، ٧٥ من هذا القانون ، وأن يكون المبلغ الذي حصلته مصلحة الضرائب دفع من الممول باعتباره ضريبة ، وأن يكون تحصيله قد تم بغير وجه حق ولما كان دين الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وفق المادتين ٣٨ ، ٣٩/١ من القانون سالف الذكر - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة تستحق سنوياً ، واستحقاقها منوط بنتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي تباشرها الشركة أو المنشأة في خلال السنة ، وكان على الممول طبقاً للأمرين العسكريين رقمي ٣٦١ لسنة ١٩٤٢ ، ٣٦٢ لسنة ١٩٤٣ وقبل التعديل الذي أدخله المشرع بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على المادتين ٤٤ ، ٤٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ - أن يدفع للخزانة ، على أساس الأرقام والبيانات المقدمة منه ، ما يكون مستحقاً عليه من ضريبة عادية أو استثنائية عن السنة المنتهية في سنة ١٩٤٢ وعن أية سنة سابقة ، ولو لم تكن مصلحة الضرائب قد فرغت من مراجعة حسابات الممول أو لم يتم الاتفاق معه على الربط ، أو لم تتم الإجراءات الخاصة بتقدير رقم الأرباح الذي تربطه عليه الضريبة ، وذلك مع احتفاظ المصلحة بحق مناقشة هذه الأرقام والسير في إجراءات المراجعة والتقدير إلى أن يتم الربط النهائي ، وعندئذ يلتزم

رقم ١٩ إليه بتاريخ ٥ نوفمبر ١٩٦٠ فإن ما إنتهى إليه الحكم من سقوط الحق في اقتضاء للضريبة بالتقادم عن هذه السنة يكون صائباً في نتيجته .

(الطنن رقم ٣٦٦ سنة ٣٨ ق جلسة ١١/١٢/١٩٧٤ س ٢٥ ص ١٠٤٣)

١٦ - إذ كان الثابت أن مصلحة الضرائب قد علمت بواقعة شراء الأطنان المتنازع على إيرادها بتاريخ ٣٠/١١/١٩٥٨ وأخطرت المطعون ضدهم بالربط التكميلي عن إيراد هذه الأطنان في ١٤/٧/١٩٦٥ ، فإن الضريبة تكون قد سقطت بالتقادم الخمسى .

(الطنن رقم ٦٤٥ سنة ٤٢ ق جلسة ٥/٢/١٩٧٧ س ٢٨ ص ٣٨٣)

١٧ - نصت الفقرة الأولى من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ على أنه «ويفرض أيلولة التركات رسم يعتبر مستحقاً من وقت الوفاء محسوباً على صافي التركة» ونصت الفقرة الأولى من المادة ٥٢ قبل تعديلها بالقانون ١٥٦ لسنة ١٩٦٧ على أنه «تسقط الرسوم المفروضة بمقتضى هذا القانون بمضى خمس سنوات من تاريخ استحقاق الرسم» كما نصت المادة الأولى من المرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ على أنه تفرض على التركات ضريبة تعتبر مستحقة من تاريخ الوفاء وتحسب على صافي قيمة تركة كل من يتوفى من تاريخ

المول بدفع الفرق في الحدود وطبقاً للأوضاع المقررة ، ولما كان ذلك فإن وراء أداء الممول لهذه المبالغ من واقع إقراره في الميعاد المحدد لتقدمه ، ويعتبر أداء مؤقلاً لضريبة مستحقة للخرافة طبقاً لأحكام القانون لحين تحديد قيمة الضريبة المستحقة بصفة نهائية بعد ربطها عليه وإذ كان الثابت في الدعوى أن المطعون عليه سدد في ٢٩/٢/١٩٤٠ من واقع إقراره مبلغ ٤١٧ جنيهاً و ٢٨٢ مليماً من ضريبة الأرباح التجارية المستحقة عليه عن سنتي ١٩٣٨ و ١٩٣٩ ، وأنه في ٢٥/١/١٩٥٠ بعد اتخاذ إجراءات الربط سدد الضريبة بالكامل وقدرها ٨٩٩ جنيهاً و ٤٠ مليماً دون أن يستنزل منها المبلغ الأول ، فإن سداده لهذا المبلغ يعتبر سداد لضريبة لا يحق له استردادها ، وإذ لم يرفع المطعون عليه دعواه للمطالبة برد الضريبة التي دفعت في ٢٥/١/١٩٥٠ ، فيكون حقه قد سقط بمعنى سنتين طبقاً لنص المادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

(الطنن رقم ١٥٤ سنة ٣٦ ق جلسة ٢٤/١١/١٩٧٣ س ٢٤ ص ١٠٨٤)

١٥ - إذا كانت الضريبة المستحقة عن سنة ١٩٥٥/٥٤ على أساس التحديد الذي ارتضاه الممول - تحديد السنة المالية المنشأة من أول أغسطس حتى آخر يوليو من كل سنة - قد اكتمل تقادمها في آخر أكتوبر ١٩٦٠ أى قبل توجيه النموذج

بشأن تقادم الضرائب والرسوم على أن «تتقادم بخمس سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة أو لأي شخص اعتباري عام ما لم يلخص القانون على مدة أطول» -وتنص المادة ٣٧٧ من القانون المدني على أن « يبدأ سريان التقادم في الضرائب والرسوم السنوية في نهاية السنة التي يستحق عنها ... ولا تخل الأحكام السابقة بأحكام النصوص الواردة في القوانين الخاصة ، وإذا خلا القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ الخاص بتقدير إيجار الأراضي الزراعية والقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطنان من تحديد تاريخ بدء التقادم في الضريبة العقارية فإنه يحتتم الرجوع في ذلك إلى القواعد العامة ، إذا كان ذلك ، وكان الحكم المطعون فيه قد قضى بتقادم الضريبة العقارية على الأطنان الزراعية المملوكة للمطعون ضدهم في المدة من ١٩٦٥/١/١ إلى ١٩٦٥/١٢/٣١ برغم إعلانهم بربطها في غضون عام ١٩٧٠ وقبل اكتمال مدة التقادم فإنه يكون قد خالف القانون وأخطأ في تطبيقه .

(للمطن رقم ٦٠٠ سنة ٤٥ جلسة ١٩٧٨/١١/٢١ من ٢٩ ص ١٧٦٦)

١٩ - النص في للفقرة الأولى من المادة ٣٧٥ من القانون المدني ، يدل على أن الضوابط في هذا النوع من التقادم الخمسي هو كون الالتزام مما يتكرر ويستحق الأداء في موعيد دورية ، وأن يكون بطبيعته مستمراً لا ينقطع مما ينوه الملائم

للعمل بهذا القانون .. وتستحق هذه الضريبة مع رسم الأيلولة وبالإضافة إليه وتسرى بالنسبة إليها أحكام القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ وهي تدل - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - على أن الوفاة هي الواقعة المنشئة لرسم الأيلولة والضريبة على التركات باعتبارها سبب الأيلولة وللحادث المؤثر في انتقال الملك من الميت إلى الحي وينشأ حق الخزنة بتحقيقه ، كما دلت على أنه من تاريخ نشوء الحق في رسم الأيلولة والضريبة على التركة ، وهو تاريخ الوفاة ، يبدأ تقادمها ، لما كان ذلك وكان الثابت من الأوراق أن مورث الطاعنين قد توفي في ١٩٥٧/٣/٨ فسكت مصلحة الضرائب في اتخاذ أي إجراء في مواجهة الورثة إلى أن أخطرهم بالنموذج رقم ٨٠، تركت في ١٩٦٢/١٠/٢ أي بعد مضي أكثر من خمس سنوات من تاريخ الوفاة ، وسقوط حق المصلحة في المطالبة بضريبة التركات ورسم الأيلولة بالتقادم ، وكان للحكم المطعون فيه قد جرى في قضائه بأن هذا التقادم قد انقطع بالإحالة إلى لجنة المطن - وهي إجراء لاحق لإخطار الورثة بالنموذج سالف الذكر - وأنه لم يكمل حتى رفع الدعوى ، فإن الحكم يكون قد أخطأ في تطبيق القانون .

(للمطن رقم ٢٦١ سنة ٤٣ جلسة ١٩٧٨/٢/١٠ من ٢٩ ص ١٣٨)

١٨ - تنص المادة الأولى من القوانين ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣

ذمة الطاعة لا يتحصف بالتكرار والاستمرار مما يخرجها من عدل الحقوق الدورية التي تخضع لحكم المادة ٣٧٥ سالفه البيان .

(الطن رقم ٣١٢ سنة ٥٠ ق جلسة ١٩٨٦/١٢/٢٩ من ٣٧ ص ١٠٥٩)

٢٢ - مناط خضوع الحق للتقادم الخمسي وفقاً لصريح نص الفقرة الأولى من المادة ٣٧٥ من القانون المدني هو اتصافه بالدورية والتجدد أن يكون الحق مستحقاً في مواعيد دورية أياً كانت مدتها وأن يكون هذا الحق بطبيعته مستمراً لا ينقطع سواء كان ثابتاً أو تغير مقداره من وقت لآخر .

(الطن رقم ١١٧٦ سنة ٥٠ ق جلسة ١٩٨٧/٦/٨ من ٣٨ ص ٧٨٩)

٢٣ - لما كانت مدة سقوط الحق في المطالبة بدين الضريبة لا تبدأ - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - إلا من تاريخ وجوبه في ذمة المدين بحيث إذا كان مؤجلاً أو مطلقاً على شرط فإن ميعاد سقوطه يبدأ من يوم حلول الأجل أو تحقق الشرط وكان المشرع قد فرض في المادة ٢/١ على المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ في شأن حصر الممولين الخاضعين للضرائب على الثروة المنقولة على كل ممول يزاول تجارة أو صناعة أو مهنة تجارية أو غير تجارية تقديم إخطار بذلك لمصلحة الضرائب خلال شهرين من تاريخ مزاوله هذا النشاط ، وبعد أن حددت المادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

بحمله لو ترك بغير مطالبة مدة تزيد على خمس سنوات .

(الطن رقم ٨٢٦ سنة ٥٠ ق جلسة ١٩٨٦/٦/١٩ من ٣٧

ص ٧٠١)

٢٠ - لما كانت الضرائب التي لم يشملها الإعفاء تضاف إلى القيمة الإيجارية التي تدفع في مواعيد دورية فإنها تأخذ حكمها باعتبارها أجرة لا ضريبة ، وكانت تتبع الأجرة في خضوعها للتقادم الخمسي كافة الالتزامات الملحقة بها والمعتبرة من عناصرها متى كانت هذه الالتزامات دورية وقابلة للتزايد ومتعاقبة مادام عقد الإيجار قائم . إذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر وذهب إلى أن المبالغ المطالبة بها لا يسرى عليها التقادم الخمسي فإنه يكون قد أخطأ في تطبيق القانون .

### (الطن السابق)

٢١ - مؤدى نص الفقرة الأولى من المادة ٣٧٥ من القانون المدني - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أن الضابط في التقادم الخمسي للحقوق الدورية هو كون الالتزام مما يتكرر ويستحق الأداء في مواعيد دورية وأن يكون الحق بطبيعته مستمراً لا ينقطع مما ينوء الالتزام بحمله لو ترك بغير مطالبة مدة تزيد على خمس سنوات وإذا كان الثابت في الدعوى أن الأرباح المستحقة للمطعون ضدهم .. تم قبضها من جانبهم ثم أودعت بحساباتهم الجارية فإنها تعد بعد ذلك ديناً عادياً في

المعدلة بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ أجل للتقادم المسقط لحق مصلحة الضرائب بخمس سنوات جرى نص للمادة ٩٧ مكرراً، أ، في فقرتها الأولى والثالثة على التوالي من ذات القانون على أن تبدأ مدة التقادم في الحالات المنصوص عليها في المادة ٤٧ مكرر منه وهي حالات تقديم إقرارات ناقصة أو تقديم بيانات غير صحيحة أو استعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة من تاريخ العلم بالخصائص المخفاة وتبدأ هذه المدة بالنسبة إلى الممول الذي لم يقدم الإخطار المنصوص عليها في المادة الأولى من المرسوم بقانون السالف الإشارة إليه من تاريخ إخطاره المصلحة بمزاولة النشاط لما كان ذلك وكان الذائب من ملف الممول لدى مأمورية ضرائب دمياط أول أنه تقدم إلى المأمورية بطلب استخراج بطاقة ضريبية فحرر المأمور المختص مذكرة عن نشاطه ومحضراً ضمنه الاطلاع على ترخيص تشغيل المنشأة والسجل التجارى وعقد إيجار المحل ، وكان المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ ، قد أوجب على مصلحة الضرائب أن تصدر لكل ممول بطاقة ضريبية تتضمن اسمه وعنوان محل إقامته وعنوان المنشأة واسمها للتجارى وكيانها القانونى وأنواع الأنشطة التى يمارسها والضرائب التى يخضع لها وأية بيانات تعتبر ضرورية فى المحاسبة الضريبية وتصدر تلك البطاقة بناء على طلب الممول

وكان المشرع لم يحدد شكلاً خاصاً للإخطار بمزاولة النشاط فى طلب إصدار البطاقة الضريبية يتضمن بالتزوم الإخطار عن مزاولة النشاط نزعاً ومحل مباشرته ويكون المطعون ضده قد أخطر المأمورية بما أوجبه عليه المرسوم بقانون ٧ لسنة ١٩٥٣ أنف الذكر إخطار بمزاولة النشاط الخاضع للضريبة ، ومن ثم تبدأ مدة التقادم وإذا لم توجه الطاعة أى إجراء قاطع للتقادم إلى المطعون ضده إلا فى ٧/٤/١٩٨٤ بإخطاره بالموذج رقم ١٨ المتضمن عناصر ربط الضريبة عن سنتى ١٩٧٦ ، ١٩٧٧ أى بعد مضي أكثر من خمس سنوات على إخطار المطعون ضده الطاعة بمزاولة النشاط على النحو السالف بيانه ، فإن حق الحكومة فى المطالبة بدين الضريبة المستحقة عن السنتين المذكورتين قد سقط بالتقادم .

(الطعن رقم ٢١٧١ سنة ٥٦ ق جلسة ٢٥/٢/١٩٩١ م ٤٠ ع ٢ ص ٥٦١)



# إطار من تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر

إعداد

أميمة أحمد الشريفة

محاسبة وخبرة متراتب

## مقدمة

قدمت مهنة المحاسبة والمراجعة العديد من الخدمات للبنية الاقتصادية ونظراً لما قدمته لها من بيانات هامة وعلى درجة كبيرة من الجودة فقد اعتمد عليها الكثير من المتعاملين معها وأصبح هناك قدر كبير من الثقة في هذه المهنة مما أدى لتنظيمها لضمان جودتها واستمرارها ورفقيها للبناء الاقتصادية بالبيانات والمعلومات اللازمة لها ومن هنا اهتمت المنظمات المهنية بذلك وجاء دورها في مختلف بلدان العالم في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ومازلنا في مصر نحبو في هذا المجال لا مازلنا نعتمد على تشريعات صدرت منذ أكثر من خمسين عاماً .

وسوف نتناول في هذا البحث الموضوع في باين :

الباب الأول : يتناول التشريع الحالي وإطار

مقترح لمزاولة المهنة في مبحثين :

المبحث الأول : مدى ملاءمة القانون ١٣٣ لسنة ٥١

الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر .

المبحث الثاني : إطار مقترح لتنظيم مهنة المحاسبة

والمراجعة في مصر .

الباب الثاني : القواعد العامة لتنظيم التجارة في

الخدمات وأثرها على مزاولة المهنة .

## المبحث الأول

مدى ملاءمة القانون رقم ١٣٣ لسنة ٥١ لتنظيم

مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ظل ثورة

المعلومات ويزوغ الكيانات الاقتصادية الكبيرة

وتحرير تجارة الخدمات

بعد دخولنا ألفية جديدة وبعد مضي أكثر من خمسين سنة



على صدور القانون رقم ١٣٣ لسنة ٥١ الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية السؤال الآن هل مازال هذا القانون قادراً على مواجهة تحديات ذلك العصر وهل مازال قادراً على الرقي والنهوض بالمهنة لتواكب التطور الذي لحقها في مختلف البلدان المتقدمة في العالم !!

وللإجابة على هذا السؤال نستعرض القانون رقم ١٣٣ لسنة ٥١ أولاً فقد تعرض القانون لأربعة موضوعات على الترتيب التالي :-

١ - السجل العام وشروط القيد فيه .

٢ - إجراءات القيد في السجل .

٣ - حقوق المحاسبين والمراجعين وواجباتهم .

٤ - العقوبات التأديبية .

وسوف نتناول كلاً من هذه الأبواب بقليل من التفصيل للوقوف على أوجه القصور فيها :

أولاً : السجل العام وشروط القيد فيه

قسم القانون رقم ١٣٣ لسنة ٥١ السجل إلى ثلاثة جداول هي :

(أ) جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين .

(ب) جدول المحاسبين والمراجعين .

(ج) جدول مساعدي المحاسبين والمراجعين .

واشترطت المادة الأولى من القانون ألا يزال المهنة إلا من كان اسمه مقيداً في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة الصناعة كما اشترطت أيضاً أن تكون مزاولة المهنة

بالصفة الشخصية للمحاسب وحظرت أن يستعمل في مزاولة المهنة اسماً لشخص مرنى أو لمكتب أو مؤسسة للمحاسبة أو للمراجعة .

وعندما تعرض القانون للجدول الثلاثة بشئ من التفصيل نجد أنه حدد في المادة السادسة شروط القيد في سجل المحاسبين والمراجعين تحت التمرين كما حدد في المادة الثامنة شروط القيد في جدول المحاسبين والمراجعين وحدد أيضاً شروط القيد في جدول مساعدي المحاسبين والمراجعين في المادة الثانية عشرة على النحو الذى جاء تفصيلاً بخصوص تلك المواد بالإضافة للمادة السابعة والتي جاء بها بعض الاستثناءات من حكم ١٢ .

وتطبيقاً على شروط القيد التى أوردها القانون فى نصوصه سألته البيان وكذلك فى المادة (١٠ ، ١١ ، ١٢ ، ١٣ ، ١٤) والتي تشمل شروط القيد فى الجداول الثلاثة أو نقل القيد من أحد هذه الجداول للأخر فإننا نرى أنه على الرغم من أن السجل العام للمحاسبين والمراجعين قد أصبح تابعاً لوزارة المالية إلا أن النص القديم ينص على تبعية الجهاز لوزارة التجارة والصناعة مما يقطع بأن هذا النص غير ملائم ولا متناسب مع الهيكل الإدارى التنظيمى للدولة وبالتالي يصبح من الضرورى استبداله بأخر يعبر عن الوضع الحالى وإعادة صياغة هيكله وتطوير السجل .

أما بخصوص ما يتعلق بالموهلات الدراسية التى حددها القانون كحد أدنى لمن يتم قيده فى سجل المحاسبين

حتى الآن في سنة ٢٠٠١ مما يتعين إلغاؤها .

- جاء بنص المادة ١٠ / أخيرة ، يحسب من مدة التمرين كل زمن قضاءه الطالب في مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة في مكتبة الخاص قبل تاريخ العمل بهذا القانون، ولا ندرى كيف يمكن لنا أن نجزم أن الفترة التي قضاها الطالب في مكتبه الخاص كانت مزاولته فيها للمهنة سليمة مما يقطع باحتسابها ضمن فترة تمرينه خاصة وأنه لا توجد امتحانات تجرى قبل نقل قيد هذا الطالب لجدول المحاسبين والمراجعين للتأكد من إتمام تمرينه على نحو يسمح له بمزاولة المهنة .

ومن العجيب أن نجد أن القانون رقم ١٣٣ لسنة ٨١ قد سمح لمساعدى المحاسبين والمراجعين بفتح مكاتب خاصة بهم يزاولون المهنة من خلالها في حين أنه لم يعط نص للحق للمحاسب تحت التمرين والذي اشترط عليه في شروط القيد حصوله على حد أعلى للتعليم عن مساعد المحاسب ولا أدرى ما هي اللة القانونية التي جعلت المشرع ينحى هذا المنحى الغريب بعد أن ساوى بينهما في الاختصاصات إلا أنه استدرك وميز مساعد المحاسب ذلك التمييز .

وجاء أيضاً بشروط القيد في السجل العام شرط الجنسية المصرية والإقامة في المملكة المصرية ورغم إعلان الجمهورية منذ ثمانية وأربعين عاماً إلا أن القانون ظل ينص على شرط الإقامة في المملكة المصرية !!

كما أن القيد على مزاوله الأجانب للمهنة لم يعد قائماً في ظل اتفاقية التجات وبالتالي يتعين إلغاء ذلك النص .

والمراجعين تحت التمرين والتي كانت تعبر حال صدور ذلك القانون عن الاهتمام بالعلم حتى يتوافر فيهم يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة القدر المناسب من للتعليم والموهلات الدراسية التي تمينه على تكوين فكر منهجى سليم يمكنه من بذل العناية المطلوبة في مزاوله المهنة إلا أن للنص قد حدد المؤهلات التي كانت سائدة في ذلك الوقت أى وقت صدور القانون أما الآن وقد ألغى بعضها فإن النص لم يعد مناسباً ولا ملائماً للوضع الحالى وإنما يلزم تغيير تلك النصوص .

وإذا كان تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة يحتاج إلى تأهيل علمى ساهم وإلى خبرة عملية تضمن جودة الأداء الذى يزاول به ممتهن تلك المهنة فإن ذلك يعنى أن يكون من يزاولها حاصل على درجة علمية مناسبة (على الأقل بكالوريوس فى المحاسبة) من إحدى الجامعات المعترف بها وليس على دبلوم التجارة المتوسطة كما جاء بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ٨١ خاصة وإنما الآن في عصر أصبحت فيه درجة البكالوريوس هي الحد الأدنى بجانب الشهادات / الدرجات العلمية المتخصصة مثل C . P . A وغيرها والتي أنجى العالم كله إلى رفع المستوى التعليمى لمزاولى المهنة وبالتالي فإن هذا النص يحتاج منا لإعادة النظر لعدم ملائمته لمواجهة التطوير السريع والحاسم على مستوى المهنة .

أما بخصوص الاستثناء الوارد بالمادة (٧) وغير هذا النص من النصوص التي كانت تعبر عن الفقرة الانتقالية وبداية تطبيق القانون فإنه لم يعد هناك مجالاً للإبقاء عليها

نظم القانون ١٣٣ لسنة ٥١ بعد أن تعرض لحقوق ولواجبات المحاسبين والمراجعين والسابق أن تعرضنا لها في صورة المقارنة بين وضع كل من المحاسب أو المراجع تحت التمرين ووضع مساعد المحاسب أو المراجع فقد تناول القانون العقوبات وقد ألغيت بعض المواد التي نصت على بعض العقوبات التأديبية مثل الإنذار والتوبيخ والحرمان من مزاولة المهنة مدة لا تزيد على سنتين ومحو الاسم من السجل التي كانت واردة بالمادة (٣٥) من القانون وكذلك تم إلغاء المواد الإجرائية التي كانت تنظم الدعاوى التأديبية التي تقام ضد من يزاول المهنة على وجه يخالف أحكام القانون رغم أهمية تلك المواد في تنظيم مزاولة المهنة لضمان أداء مهني دون مخالفات ولكففى القانون فيما يتعلق بالعقوبات باللص على عقوبة من يستعمل نشرات أو لوحات أو لافتات أو أى وسيلة أخرى من وسائل الدعايات تحمل للجمهور على الاعتقاد بأنه له الحق في مزاولة مهنة المحاسبة أو المراجعة وكذلك كل شخص يتحلل لنفسه لقب محاسب أو مراجع في حين أنه غير مفيد بالسجل العام أو شطب اسمه بعد قيده وكذلك عقوبة من يخالف حكم القانون المتعلق بإخطار وزارة التجارة والصناعة في ظرف ثلاثين يوماً بعنوان المكتب سواء كان مكتبه أو المكتب الذي التحق به للتمرين فيه وقد نص القانون على عقوبة تافهة جداً لمن يخالف هذا الحكم إذ جاء به في هذه الصالة عقوبة الغرامة التي يتراوح حدها الأدنى والأقصى بين مائة قرش ( جنيه واحد ) وخمسمائة قرش أى

خمس جديوهات مما يفتح المجال للعديد من المخالفات نظراً لنفاذه العقوبة المنصوص عليها .

كما أن القانون رقم ١٣٣ لسنة ٥١ والذي لم يتعرض من قريب أو من بعيد للرقابة على مزاولة المهنة قد أعطى لكل من موظفى مصلحة الشراكات والملكية الصناعية والتسجيل الذين يدبهم وزير التجارة والصناعة بقرار يصدره وكذلك للموظفين الفنيين من درجة مساعد مأمور على الأقل بمصلحة الضرائب صفة الضبط القضائي لإثبات ما يقع مخالفاً لأحكام القانون مما يشير إلى عدم وجود سيطرة على المهنة حيث يتطلب التنظيم الجيد للمهنة وجود جهة واحدة يناط بها كل ما يتعلق بتنظيم المهنة لضمان الارتقاء بها أما في الوضع الحالي لمزاولة المهنة فإنه هناك عدة جهات يناط بها تنظيم المهنة حيث يتبع السجل العام الذى يلزم قيد اسم مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة فيه لوزارة المالية كما يناط بتدريب المحاسبين والمراجعين لضمان الارتقاء بالمهنة لمركز تدريب المحاسبين وتقوم جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بعد الامتحانات اللازمة لاجتياز المحاسب والمراجع المستوى العلمى المطلوب للأداء المهني الجيد ويناط بنقابة التجاريين شعبة المحاسبة والمراجعة مهمة تأديب المحاسب أو المراجع الذى يزاول المهنة لضمان مستوى جودة الأداء الذى يمكنه من الاستمرار ومواكبة التطور المستمر الذى يلحق بالمهنة على المستوى العالمى .

يتضح مما تقدم ما يلى :

للمحاسبين بمزاولة المهنة في مكاتب مستقلة وإعداد جدول خاص بهم في الوقت الذي يتم فيه حرمان المحاسب تحت التمرين من مزاولة المهنة استقلالا .

ثالثاً : سمح القانون ١٣٣ لسنة ٥١ للمهن النظرية بالقيود في الجدول باعتبارها معادلة للخبرة التي يكتسبها المحاسب القانوني في المزاولة الفعلية وقد صدرت عدة قرارات وزارية واتسع الاعتراف بالمهن والخبرة النظرية للدرجة التي أصبحت المزاولة الفعلية للمهنة في مكتب المحاسبة والمراجعة استثناء كشرط للتقيد .

رابعاً : لم يصدر من التنظيم المهني أي محاولة للارتقاء بالأداء المهني وإنما تحول إلى تنظيم نقابي أكثر منه تنظيم مهني وغلب عليه تقديم الخدمات المختلفة للأعضاء فلم تصدر منه أي محاولات أو تشكيل لجان للارتقاء بالمنهج والمقررات الدراسية اللازمة للحصول على المؤهل اللازم كما أنه لم يجر أي دراسات حول الخبرة المهنية الواجب توافرها في مراقب الحسابات وكيفية اكتسابها .

مازال التنظيم الحالي يحظر مزاولة الأجانب لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر رغم تحرير تجارة الخدمات وطبقاً لاتفاقية الجات التي يحق بموجبها لأصحاب هذه المهنة من الأجانب مزاولة المهنة في مصر دون قيد ولا شرط سوى شروط الترخيص على هذا النص Big Five الهزيلة الحالية والتفاف المكاتب الخمسة الكبار في العالم وتكيف هذه العلاقة بأنها علاقة مراسلين وهي في حقيقتها علاقة شركاء .

أولاً : التنظيم المهني

أ - قصور التأهيل .

ب - قصور الجداول حيث أن المنظمات المهنية بالخارج

تفرد جدولاً مستقلاً للخبراء والاستشاريين .

ج - إن الترخيص بمزاولة المهنة يصدر من جهة بخلاف التنظيم المهني وهي الإدارة العامة للشركات بوزارة المالية .

د - أن للتدريب يختص به المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين التابع للجمعية المصرية للمحاسبين والمراجعين المصرية ولا يوجد إشراف فعلي للتأكد من جدية وفاء .  
التدريب في مكاتب المحاسبة والمراجعة .

هـ - أن للتأديب تختص به نقابة التجاريين .

و - وضع المعايير يتم بواسطة لجان تشكل بقرار وزاري وليست منبثقة من التنظيم المهني .

ي - إن الامتحان ليس شرطاً للتقيد في سجل المحاسبين والمراجعين لكنه شرط للحصول على عضوية المحاسبين والمراجعين المصرية .

ومن ثم يتم توزيع اختصاصات التنظيم المهني للعديد من الجهات الأمر الذي لا يمكن معه القول بوجود تنظيم مهني قوى مسيطر وقادر على الارتقاء بالمهنة وأول خطوة لقيام تنظيم مهني قوى ومؤثر وقادر على توجيه المهنة هي هيمنة التنظيم المهني على العناصر السابقة وسيطرته عليها .

ثانياً : ضرورة إعادة النظر في التشريع القائم برمته خاصة وأنه تضمن نصوصاً مرحلية مثل السماح لمساعدى

خامساً : كما أن شروط الترخيص الهزيلة سوف تجلب المكاتب الأجنبية قليلة الخبرة والأقل جودة لممارسة عملها في البيئة المصرية .

سادساً : لم يلعب التنظيم المهني دوراً ذا قيمة بالنسبة للتعليم المستمر للأعضاء الذى هو أساس للارتقاء بالأداء المهني .

سابعاً : لم يحاول التنظيم المهني الحالي ( نقابة التجاريين ) اكتساب اعتراف دولي بالمهنة أو مزاوليها من المصريين كما فعل غيره من التنظيمات مثل جمعية المحاسبين والمراجعين الكندية والأسترالية والنيوزلندية وبالتالي ظل التنظيم المهني المصري حبيس الإقليمية ولذلك لم يتطور .

ثامناً : لم يشهد التنظيم المهني أى آثار إيجابية لعمل اللجان المنصوص عليها فى القانون وبالتالي كان تشكيلها حبراً على ورق ولم يصدر عنها أى قرارات تساعد على الارتقاء بالمهنة .

تاسعاً : نتيجة غياب دور التنظيم المهني فى وضع المعايير المهنية لم يستكمل وضع المعايير المهنية ،كل ما أصدره الجهاز المركزى للحسابات أو وزارة الاقتصاد كان الهدف منه مواكبة لحمة التخصص وما صاحبها من بروز لدور البورصة فى البيئة الاقتصادية وما يتطلبه ذلك من

إصدار معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح ولم تستكمل المعايير حتى الآن بالنسبة لعمل البورصة وكذلك بالنسبة لمعايير المراجعة .

عاشراً : صدر دستور المهنة كمكمل لقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى أغسطس ١٩٥٨ أى أكثر من ثلاث وأربعين عاماً تغيرت فيها الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية فى مصر كما حدث نمو سريع فى مجال المهنة ومازال هذا الدستور قائماً بمواده ونصوصه التى لا تتلاءم مع العصر أو التطور الذى طرأ على مهنة المحاسبة والمراجعة .

فدستور المهنة هو فى حقيقته معايير للسلوك والأخلاق المهنية ولا تقوم مهنة بدونه بالإضافة إلى أنه أساس مساملة مراقب الحسابات تأديبياً والحكم على مدى خروجه عن القواعد المهنية المرفوعة كما أن العديد من الكتاب قد انتهوا إلى أن دستور المهنة هو أحد محدثات جودة أداء مراقب الحسابات ووسيلة الرقابة عليها (١) .

## المبحث الثانى

### إطار مقترح لتنظيم مهنة المحاسبة

#### والمراجعة فى مصر

(١) - تتم مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال اللقيد فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين التابع لنقابة

(١) عادل عبد الرحمن أحمد - دراسة تحليلية وتطبيقية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة - رسالة دكتوراة فى المحاسبة - كلية التجارة - جامعة القاهرة ١٩٩٩ ص ٣٧ وما بعدها .

- Walter G Kell William, C. Boynton and Richard E. Ziegler - "Modern Auditing", Forth Edition, John Wiley & sons, Newyork 1989 . p.p 487 - 488 .  
- Thomas W. porter jr And john C. burton "Auditing, A conceptual - approach", Wadworth publishing constrc Belmont, California 1991 p.p 25

المحاسبين والمراجعين وينقسم هذا السجل إلى ثلاثة أقسام:

١ - جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين .

٢ - جدول المحاسبين والمراجعين القانونيين .

٣ - جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال .

٤ - جدول الاستشاريين .

(٢) - يشترط للتقيد بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين

ما يلي :

١ - أن يكون الطالب :

(أ) مصرياً مقيماً أو أجنبياً مصرح له بالعمل بجمهورية مصر العربية .

(ب) كامل الأهلية المدنية حسن السمعة .

(ج) ألا يكون قد سبق الحكم عليه في جنحة أو جنابة

ماسة بالشرف .

(د) ألا يكون قد ترك وظيفته لأي أسباب ماسة بالشرف

أو الأخلاق أو الأمانة .

(هـ) أن يكون حاصلاً على بكالوريوس التجارة ، شعبة

المحاسبة من إحدى للجامعات المصرية أو من إحدى

الجامعات المعادلة لها .

(٢) - يتم تشكيل الهيئات أو اللجان الآتية تحت إشراف

النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين لتتولى العمل على رقى

وجودة أداء المهنة وهى :

١ - لجنة التقيد : تتولى التقيد بالسجل العام للمحاسبين

والمراجعين .

٢ - لجنة التدريب / التاهيل العلمي : تتولى

التدريب المستمر والتعليم وعقد الندوات والمؤتمرات حتى

تتھض بالمستوى التعليمى للمحاسبين والمراجعين ، وتقوم

أيضاً بعمل الامتحانات اللازمة للتأكد من اجتياز المحاسب

والمراجع للمرحلة التدريبية / التعليمية بنجاح وكذلك

الامتحانات اللازمة لنقل قيد المحاسب والمراجع من أى من

الجدول الثلاثة للآخر .

٣ - لجنة العقوبات والتأديب : يناط تأديب من

يزالون المهنة على نحو يخالف دستور المهنة والقوانين وإحالة

من يثبت إدانته للديانة العامة للتحقيق معه إذا كان ما ارتكبه

يشكل جريمة يعاقب عليها القانون .

٤ - لجنة الإشراف والرقابة : تتولى الإشراف على

جميع مزاولى المهنة للتأكد من مزاولتها وفقاً لما استقرت عليه

المنظمات المهنية العالمية والتشريعات المنظمة لمزاولتها فى

ج ٢٠٠٤ .

٥ - لجنة المعايير : يناط بها وضع معايير المحاسبة

والمراجعة المصرية السليمة فى ضوء ما استقرت عليه المعايير

الدولية وبيئة المحاسبة والمراجعة والأعمال فى مصر . وفقاً

للأصول المحاسبية والمهنية المتعارف عليها .

حقوق وواجبات المحاسبين

ليس للمحاسب أو المراجع تحت التمرين مزاولة المهنة

باسمه الخاص وليس له أن يفتح مكتباً باسمه الخاص ولا يحق

له الحضور أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وإنما يكون

وكرامة المهنة أو استعمل أياً من وسائل الدعاية التي لا تحتفظ للمهنة مكانتها وكرامتها .

٣ - تتولى لجنة الإشراف والرقابة ضبط جميع المخالفات التي يقوم بها عضو السجل العام للمحاسبين والمراجعين ورفعها بتقرير مشفوعاً بالمستندات الدالة على مخالفته للجنة العقوبات والتأديب لتتخذ بدورها ما تراه مناسباً للحالة .

الباب الثاني - القواعد العامة لتنظيم التجارة في الخدمات واترها علي مزاولة المهنة

تعد الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات GATS أي The general Agreement of Trade in persons. هي أول اتفاقية متعددة الأطراف تتضمن أحكاماً للتعامل مع التجارة الدولية في الخدمات وتمسراً أحكاماً الاتفاقية على اثنتي عشر قطاعاً خدمياً منها خدمات الأعمال التجارية Business والتي يدخل فيها الخدمات المهنية المالية والمحاسبية إلى جانب العديد من الخدمات الأخرى المنصوص عليها في الاتفاقية .

كما وأن أحد أشكال تحرير تجارة الخدمات الانتقال المؤقت للأشخاص الطبيعيين إلى البلدان التي انضمت للاتفاقية لتقديم خدماتهم Presence of natural presumes إنتقال المحامين والمحاسبين والخبراء والمستشارين في المجالات المختلفة ومنها الخدمات التي يقدمها المحاسبون والمراجعون بشكل مؤقت إلى دولة أخرى لتقديم خدماتهم في الدول الأجنبية .

ذلك باسم المحاسب أو المراجع أو مكتب أو شركة المحاسبة التي التحق بالتمرين لديها وبالذيادة عنها .

(٤) - يشترط في المحاسب أو المراجع القانوني لاعتماد ميزانيات وحسابات شركات الأشخاص أو الممولين الأفراد والحضور عن أيهما أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن أن يكون قد اجتاز الامتحان المقرر لنقل قيده من محاسب تحت التمرين إلى محاسب قانوني .

٥ - يشترط في المحاسب أو المراجع لمراجعة أو اعتماد حسابات شركات الأموال أن يكون قد اجتاز الامتحان الخاص بنقل قيده لجدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال وأن يكون قد قيد اسمه بجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية واجتياز الامتحان النهائي لها بنجاح .

#### التأديب والعقوبات

١ - تتولى لجنة التأديب بحث أي مخالفة يقوم بها أي من أعضاء السجل العام للمحاسبين وتوقيع العقوبة اللازمة عليه وفقاً للعقوبات التأديبية المتعارف عليها والتي تتناسب مع فعله، أما في حالة إذا كان ما ارتكبه العضو يشكل إحدى الجرائم التي يعاقب عليها قانون العقوبات تتولى اللجنة إحالته للنيابة العامة .

٢ - يحرم من مزاولة المهنة كل شخص غير مقيد بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين أو سبق شطب اسمه منه أو استعمل أي وسيلة لحمل الآخرين على الاعتقاد بأحقيته في مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أو قام بأي عمل يتنافى

بالمؤهلات المطلوبة لتقديم الخدمات وعقد دورات مفاوضات متتالية لاستكمال تحرير تجارة الخدمات في خمس سنوات تبدأ من ٢٠٠٠/١/١ وتلص الاتفاقية على ضرورة التنفيذ الكامل للتعهدات التي التزمت بها الدول ومنها إصدار التراخيص ومندتها والأزمة للأجانب الذين يريدون تقديم الخدمات في مدة معقولة وتضمنت استثناء مطلقاً باتفاقيات تكافل سوق العمل المعقودة بين البلدان المختلفة عن طريق إعفاء رعايا المتعاقدين من الحصول على إذن عمل وطبيعة التعهدات المنصوص عليها في الاتفاقية هي قيود محددة بقطاع أو نشاط محين أى تعهدات قطاعية ومثلها يكون لفترة زمنية معينة ولا يوجد ما يسمى بالتعهدات الأفقية أو القيود الواقعية التي تغطي جميع مجالات الخدمات وتم إعداد ملحق للاتفاقية تتضمن عدداً من أنشطة الخدمات ومنها ملحق خاص للخدمات المالية وانتقال الأشخاص الطبيعيين وتم تحرير تجارة الخدمات للدول التي انضمت للاتفاقية في ديسمبر ١٩٩٧ بعد انتهاء جولة أوروغواي وطلبت بعض الدول ومنها مصر مهلة للتطبيق .

ومن ثم تسمح الاتفاقية بانتقال الأشخاص الطبيعيين والبقاء مؤقتاً في أحد الدول بهدف تقييم أحد الخدمات المتعلقة بنشاطهم ولا تغطي الاتفاقية حقوق الأفراد في العمل بشكل دائم أو الإقامة الدائمة في إحدى الدول الأجنبية وهذا الأمر وأن لا يمكن مخاوف في مهن مثل الطب والهندسة .. إلخ

ولما كان من السهل إجراء رقابة على انتقال السلع إلا أنه من الصعب الرقابة على انتقال للخدمات ، كما أن انتقال الخدمات يعتبر مؤثراً وفعالاً في المجالات المالية والخدمات التي تعتمد عليها الاستثمارات والتنمية .

ولذلك طالبت الدول النامية بالاحتفاظ بمستويات حماية لقطاعات الخدمات لديها لحقوقها من تعرضها لمنافسة غير متكافئة مع مقدمى هذه الخدمات من الأجانب بهدف تعزيز نموها على الأمل في الأجل القصير لتصبح بعده قادرة على المنافسة ولكن هذا يتعارض مع أهداف الاتفاقية التي تهدف إلى تعزيز النمو الاقتصادي لجميع الأعضاء أو بالأصح جميع الشركاء .

ومن أهم المفاهيم والمبادئ العامة والأساسية للاتفاق ما يلي :-

أ- ان كافة قطاعات الخدمات تخضع لاتفاقية GATS .  
ب- تطبيق شرط الدولة الأولى بالرعاية على جميع للخدمات فيما عدا للخدمات المستثناة بشكل مؤقت من الخضوع للاتفاق .

ج- الشفافية في القواعد المطبقة للوائح وإقامة نقاط استعلام بالدول للرد على الاستفسارات .

د- أن تنضم المنظمات التي تتبعها الدول بالموضوعية والمقلانية Objective and reasonable .

هـ- رفع القيود عن المدفوعات الدولية  
كما نصت الاتفاقية على قواعد الاعتراف الدولي



العلمي والتدريب والامتحان والرقابة والإشراف والتأديب في يد سلطة واحدة تتولى تنظيم المهنة .

٢ - استكمال وضع المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة المصرية في ضوء المتغيرات الاقتصادية والمهنية الحالية وكذلك معايير السلوك المهني .

٣ - ضرورة إعادة النظر في التشريع القائم وصدر آخر يتناسب مع متطلبات المهنة في ظل الظروف الحالية والمستقبلية وكذلك تعديل دستور المهنة الصادر منذ أكثر من اثنين وأربعين عاما .

٤ - وضع معايير جودة حيث لا توجد أى معايير للجودة على مستوى المهنة .

إلا أنه يثير العديد من المخاوف بالنسبة لمهنة المحاسبة والمراجعة التي أصبحت تعتمد على شركات Firms أو كيانات Bodies ومن ثم أصبح هذا النص لا يحول دون تقديم هذه الخدمات في هذه البلدان .

### ملخص وتوصيات

تناول البحث مدى ملاءمة القانون رقم ١٣٣ لسنة ٥١ الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ظل التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وانتهى إلى أن ذلك القانون أصبح محتويا على العديد من النصوص المرحلية التي يتعين إلغاؤها كما أنه يتضمن أوضاعا يجب تعديلها بل تغييرها لضمان الرقى بمستوى الأداء والجودة للمهنة كما تناول البحث إطاراً مقترحاً لتنظيم المهنة محاولاً سد أوجه القصور التي تضمنها القانون رقم ١٣٣ لسنة ٥١ .

تم تناول البحث تحديات الجات والقواعد العامة لها وأثرها على مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر وتوصى بما يلي :-

١ - ضرورة إعادة التنظيم المهني بحيث تعاد هيكلة الجداول والتركيز على التأهيل العلمي وتنظيم جدول خاص للخبراء والاستشاريين بالإضافة إلى ضرورة تمركز التأهيل



# لاضريبة مبيعات على البيع الأول

إعداد

إسماعيل كامل

خبير مالي وضريبي

## عدم خضوع البيع الأول لضريبة المبيعات

وفي الفقرة الأولى من المادة ٤٧ من القانون ..

« تستحق الضريبة على هذه السلع عند البيع الأول للسلعة المحلية أو بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية بالنسبة للسلع المستوردة فقط ، ولا تفرض الضريبة مرة أخرى إلا إذا حدث تغير في حالة السلع ،

وقد جاء بالمادة السادسة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون بند ثانياً ..

« يعد في تحديد قيمة السلع المستوردة من الخارج التي تتخذ أساساً للربط في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة ، .

مما تقدم نجد أن المشرع قد أخضع السلع المستوردة للخضوع لضريبة المبيعات وتستحق الضريبة على السلع المستوردة ويكلف المستورد لها بتحصيلها في مرحلة الإفراج عنها من الدائرة الجمركية بعد مرورها داخل البلاد للاستهلاك المحلي ولا يتم فرض ضريبة مرة أخرى تحت أي

يحكم الضريبة العامة على المبيعات القانون ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية .

ورد بالفقرة الثالثة من المادة (٦) من القانون ( ... كما تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة في شأنها ) .

وفي الفقرة الثانية من المادة ١١ من القانون ( ... ) وبالنسبة للسلع المستوردة من الخارج فتقدر قيمتها في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة ... ) . وفي الفقرة الثانية من المادة ٣٢ من القانون ..

« وتؤدى الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وفقاً للإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية ، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل .

مسمى عند قيام المستورد ببيعها في السوق المحلي مالم يتم حدوث أى تغيير في حالتها التي تم استيرادها بها .

كما يلاحظ أنه إذا كانت السلعة أو البضاعة مهربة فإنه يضىء ملائمة ملاحقة مصلحة الضرائب على المبيعات لها لفرض وتحصيل ضريبة عليها تحت أى مسمى سواء أطلق عليها إضافية أو ضريبة مستحقة على بيعها في السوق المحلي.

ومن الملاحظ أنه في الأونة الأخيرة صدرت العديد من أحكام النقض والتي قضت بعدم خضوع البيع الأول للضريبة العامة على المبيعات نتيجة تحت المصلحة مع المكلفين ومطالبتها بصفة دورية بسداد ضريبة على المبيعات عن السلع التي تباع بحالتها في السوق المحلي رغم مخالفة ذلك لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ .

وقد صدر مؤخراً حكم نقض في الطعن المقيد في جدول المحكمة تحت رقم ١٧٣٤ لسنة ٦٧ق بتاريخ ٢٤/٥/٢٠٠١ حيث رفعت المحكمة للطعن وألزمت المصلحة الطاعة المصروفات .

وتتلخص وقائع الدعوى في أن الشركة المطعون ضدها أقامت الدعوى رقم ١٣٩١ لسنة ١٩٩٥ محكمة الإسكندرية الابتدائية على الطاعة مصلحة الضرائب على المبيعات بطلب الحكم باسترداد مبلغ ٤٧٣٩٤ جنيه تم سداها لها دون وجه حق وقالت في بيان ذلك أنها أتوردت رسائل أخشاب في الفترة من ١/٢/١٩٩٣ حتى ٢٨/٢/١٩٩٣ ، والفترة من ١/٨/١٩٩٣ حتى ٣١/٨/١٩٩٤ وقامت بسداد ضريبة

المبيعات المستحقة عليها عند الإفراج الجمركى عنها إلا أنها فوجئت بمطالبة الطاعة بالمبلغ السالف كضريبة مبيعات عن واقعة بيعها للأخشاب رغم عدم أحقية الطاعة له إعمالاً لصريح نص المادة ٤٧ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وإذ سدته تحت تهديد الحجز عليها لذا كانت دعواها بالطلبات السالفة .

- نذبت المحكمة خبيراً وبعد أن أودع تقريره حكمت بتاريخ ٢٧ مايو سنة ١٩٩٧ .

- استأنفت الطاعة هذا الحكم لدى محكمة إستئناف الاسكندرية رقم ٤٦٧ لسنة ٥٣ق ، بتاريخ ٤ نوفمبر ١٩٩٧ قضت بتأييد الحكم المستأنف .

- طعنت الطاعة في هذا الحكم بطريق النقض وقد ورد بحجتي الحكم أنه لما كان ذلك وكان ليس من شأن اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الصادرة بالقرار رقم ١٦١ لسنة ١٩٩١ ، أن تقرر استحقاق للضريبة على حالات لم ينص عليها القانون وأن تخالف نص المادة (٤٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والذي نص على عدم فرض الضريبة على المبيعات مرة أخرى إلا إذا حدث تغير في حالة السلعة ومن ثم فلا يعدد بما ورد بها في الشأن المتقدم وإذ انتهى الحكم فيه إلى أحقية المطعون ضدها في استرداد المبلغ الذى سدته للطاعة كضريبة مبيعات عن السلعة التي استوردتها وسدته عنها ضريبة المبيعات في مرحلة الإفراج الجمركى لعدم أحقية الطاعة في تحصيل هذه الضريبة مرة أخرى على ذات السلعة حال بيعها بالسوق المحلي دون أن يكون قد لحقها أى تغيير فإنه يكون قد وافق صحيح القانون

المحكمة برقم ١٠٥٧ لسنة ٦٧ ق المرفوع من السيد وزير المالية بصفته ، والسيد رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات بصفته .

وحكمت المحكمة برفض الطعن وألزمت المصلحة الطاعنة بالمصروفات .

وحيث أن حجية أحكام النقض في المسائل القانونية التي حصلت فيها لا يعني أن تنحصر القيمة القانونية لحكم محكمة النقض في المسائل القانونية التي حصلت فيها فقط. وإذا كانت هذه الحجية تقوم أمام القضاء نفسه فإنه من باب أولى أن تكون هذه الحجية أمام الجهات الإدارية ومذبا مصلحة الضرائب على المبيعات ، وأنه في حالة صدور حكم نقض في موضوع ما وتنسك مصلحة الضرائب على المبيعات بأن حكم النقض لا يحوز الحجية إلا بالنسبة لأطراف الخلاف دون سواهم من الأفراد والمكلفين الذين هم كونوا أطرافاً في الدعوى فإن مصلحة الضرائب على المبيعات تكون قد خرجت عن المستقر عليه فقهاً وقضائياً .

وهذا كله يؤدي إلى زيادة عدد القضايا التي يتم رفعها من المكلفين على مصلحة الضرائب على المبيعات وظهور مديونيات وهمية على المكلفين نتيجة مطالبتهم بأداء مبالغ لمصلحة الضرائب على المبيعات غير صحيحة .

فضلاً عن زيادة الأعباء على المكلفين نتيجة رفع القضايا على مصلحة الضرائب على المبيعات وبالتالي زيادة عدد قضايا أمام المحاكم بدرجاتها المختلفة .

وأن الثقة بين المكلفين ومصلحة الضرائب على المبيعات تقل .

ويكون النص على غير أساس وحيث أنه لما تقدم يتعين رفض الطعن .

يعتبر هذا الحكم الأول من نوعه الذي يحكم فيه بأحقية الجهة في استرداد الضريبة المسددة .

\* سبق أن صدر حكم محكمة النقض الدائرة للتجارية بالجلسة العلنية المنعقدة بمقر المحكمة بدار القضاء العالي بمدينة القاهرة يوم الثلاثاء الموافق ٢٤ من أبريل سنة ٢٠٠١ في الطعن رقم ٢٥٨ لسنة ٦٦ ق المرفوعة ضد مصلحة الضرائب على المبيعات .

وقد ورد بحجتيات الحكم : ... ولما تقدم فإنه يتعين إلغاء الحكم المستأنف وإجابة المستأنفة إلى طلبها الختامي ببراءة ذمتها مما يجاوز ما تم تحصيله من ضريبة على المبيعات بمعرفة مصلحة الجمارك عن السلع المستوردة محل النزاع .

وقد حكمت المحكمة بنقض الحكم المطعون فيه وألزمت المطعون ضده بالمصروفات ومبلغ ثلاثين جنيهاً مقابل أتعاب المحاماة وحكمت في موضوع الاستئناف رقم ١١١٣٦ لسنة ١١٠ ق القاهرة بإلغاء الحكم المستأنف وببراءة ذمة المستأنفة فيما يجاوز ما تم تحصيله من ضريبة على المبيعات بمعرفة مصلحة الجمارك عن السلع المستوردة محل النزاع وألزمت المستأنف عليه بالمصروفات وعشرين جنيهاً مقابل أتعاب المحاماة .

\* كما سبق أن صدر حكم محكمة النقض الدائرة المدنية والتجارية بالجلسة العلنية المنعقدة بمقر المحكمة بمدينة القاهرة يوم الاثنين ٣٠ أكتوبر سنة ٢٠٠٠ في الطعن المقيد في جدول

## المرفوع من

- ١ - السيد / وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب على المبيعات .
  - ٢ - مدير عام ضرائب المبيعات بالمنشية - محافظة الإسكندرية .
  - ٣ - رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات بصفته .
- وموطنهم القانوني هيئة قضايا الدولة مبنى مجمع التحرير - القاهرة .

حضر عن الطاعنين الأستاذان / صدقي عبد الرحمن خلوصي ، أمجد محمد واصل - المستشاران بهيئة قضايا الدولة .

## ضد

شركة الشمس للتجارة والاستيراد ويمثلها السيد / شمس الدين عبد الحميد شامه الكائنة في ٢٩٣ شارع بورسعيد - سيدى جابر أمام استديو فرج إسكندرية .

لم يحضر أحد عن المطعون ضدها بالجلسة .

## الوقائع

فى يوم ١٩٩٧/١٢/٢١ طعن بطريق النقض فى حكم محكمة استئناف اسكندرية الصادر بتاريخ ١٩٩٧/١١/٤ فى الاستئناف رقم ٤٦٧ سنة ٥٣ هـ وذلك بصحيفة طلبت فيها الطاعنة الحكم بقبول الطعن شكلاً وفى الموضوع بنقض الحكم المطعون فيه والإحالة .

وفى نفس اليوم أودعت الطاعنة مذكرة شارحة وحافطة مستندات . وفى ١٩٩٨/١/١٤ أعلنت المطعون ضدها بصحيفة الطعن .

الأمر الذى يجب أن يكون التعامل بين الإدارة الضريبية ممثلة فى مصلحة الضرائب على المبيعات والعمولين يسوده للفة المتبادلة لأن ذلك هدف قومى .

ومن ثم يجب على مصلحة الضرائب على المبيعات أن تقوم بتعميم الأحكام الصادرة وإصدار التعليمات والمنشورات اللازمة .

مما يؤدى فى النهاية إلى زيادة الحصيلة الضريبية .

بسم الله الرحمن الرحيم

باسم الشعب

محكمة النقض

الدائرة المدنية والتجارية

برئاسة السيد المستشار / إبراهيم بركات - نائب رئيس محكمة وعضوية السادة المستشارين / محمد رشدى ، نعيم عبد الغفار - نائبي رئيس المحكمة ، شريف جادو ، ونبيل أحمد صادق .

ويحضر رئيس النيابة السيد / وائل داود

ويحضر أمين السر السيد / بيومى زكى

فى الجلسة العلنية المنعقدة بمقر المحكمة بمدينة القاهرة .

فى يوم الخميس غرة ربيع الأول سنة ١٤٢٢ هـ الموافق ٢٤ من مايو ٢٠٠١م أصدرت الحكم الآتى ..

فى الطعن المقيد فى جدول للمحكمة برقم ١٢٣٤ لسنة ٦٧ ق .

لتصريح نص المادة ٤٧ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ ، وإذ مددته تحت تهديد الحجز عليها لذا كانت دعواها بالطلبات السالفة ، ندبت المحكمة خبيراً وبعد أن أودع تقريره حكمت بتاريخ ٢٧ مايو ١٩٩٧ بالطلبات ، واستأنفت الطاعة هذا للحكم لدى محكمة استئناف الإسكندرية رقم ٤٦٧ لسنة ٥٣ ق وبتاريخ ٤ نوفمبر ١٩٩٧ قضت بتأييد الحكم المستأنف ، وطعنت الطاعة في هذا الحكم بطريق النقض وأودعت النيابة مذكرة أبدت فيها الرأي برفض الطعن وإذ عرض على هذه المحكمة في غرفة مشورة حددت جلسة لنظره وفيها التزمت النيابة رأياً .

وحيث أن الطعن أقيم على سبب واحد تنعى به الطاعة على الحكم المطعون فيه مخالفة القانون والخطأ في تطبيقه وذلك من وجهتين وتقول في بيان أولهما أن الحكم إذ انتهى إلى تأييد الحكم المستأنف في قبوله لدعوى المطعون ضده رغم أنه لا صفة له ولا مصلحة في إقامتها ذلك أن صاحب للصفة في إقامتها هو الممول المسنّهك للسلعة وإذ كان المطعون ضده ليس إلا وسيط في تحصيل تلك الضريبة من المكلف بها فإن دعواه لا تقبل وإذ خالف الحكم المطعون فيه ذلك فإنه يكون قد خالف صريح نص المادة الثالثة من قانون المرافعات المعدلة بالقانون رقم ٨١ لسنة ١٩٩٦ المتبعة بالنظام العام والتي يجوز التحدى بها لأول مرة أمام محكمة النقض .

وحيث أن النعى على الحكم بهذا الوجه غير صحيح ذلك أنه ولئن كان المقرر في قضاء هذه المحكمة أن مؤدى نص المادة الثالثة من قانون المرافعات بعد تعديلها بالقانون رقم

ثم أودعت النيابة العامة مذكرتها طلبت فيها قبول الطعن شكلاً وفي الموضوع برفضه .

وبجلسة ٢٠٠١/١/١٨ عرض الطعن على المحكمة في غرفة مشورة فأقرت أنه جدير بالنظر فحددت جلسة لنظره . وبجلسة ٢٠٠١/٢/١٥ سمعت الدعوى أمام هذه الدائرة على ما هو مبين بمحضر الجلسة حيث صمم كل من محامى الطاعنين والنيابة العامة على ما جاء بمذكرة . والمحكمة قررت إصدار الحكم إلى جلسة اليوم .

### المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق وسماع التقرير الذى تلاه السيد المستشار المقرر / محمد رشدى نائب رئيس المحكمة والمرافعة وبعد المداولة .

حيث ان الطعن استوفى أوضاعه الشكلية .

وحيث ان الوقائع - على ما يبين من الحكم المطعون فيه وسائر الأوراق - تحصل فى أن الشركة المطعون ضدها أقامت الدعوى رقم ١٣٩١ لسنة ١٩٩٥ محكمة الإسكندرية الابتدائية على الطاعة - مصلحة الضرائب على المبيعات - بطلب الحكم باسترداد مبلغ ٤٧٣٩٤ جنيه تم سدادها لها دون وجه حق وقالت فى بيان ذلك أنها استوردت رسائل أخشاب فى الفترة من ١٩٩٣/٢/١ حتى ١٩٩٣/٢/٢٨ والفتره من ١٩٩٣/٨/١ حتى ١٩٩٤/٨/٣١ وقامت بسداد ضريبة المبيعات المستحقة عليها عند الإفراج الجمركى عنها إلا أنها فوجئت بمطالبة الطاعة بالمبلغ السالف كضريبة مبيعات عن واقعة بيعها الأخشاب رغم عدم أحقية الطاعة له إعمالاً

٨١ لسنة ١٩٩٦ أن يطلان الإجراءات المبني على انعدام صفة أحد الخصوم في الدعوى يعتبر من النظام العام مما يجوز الدفع به لأول مرة أمام محكمة النقض ولو لم يسبق إثارته أمام محكمة الموضوع ، إلا أنه لما كان الثابت من الأوراق أن الشركة المطعون ضدها هي التي قامت بسداد المبلغ المطلوب به وقدمت تأييداً لذلك إيصال السداد الصادر من المصلحة الطاعنة لها ومن ثم تكون هي صاحبة الصفة والمصلحة في استرداده ويكون النعي غير قائم على أساس .

وحيث أن حاصل النعي بالوجه الثاني أن الحكم المطعون فيه إذ قصر استحقاق الضريبة - على السلع المستوردة - بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية بالإفراج عنها وانتهى إلى عدم فرض الضريبة مرة ثانية طالما لم يحدث تغيير في حالة السلعة المستوردة رغم أن الشركة المطعون ضدها باعتبارها مستوردة يستحق عليها ضريبة مبيعات على السلع المستوردة بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة بالإفراج عنها وكذلك يستحق عليها ضريبة مبيعات مرة أخرى بتحقيق واقعة القيام ببيعها بالسوق المحلي إعمالاً لنص الفقرة الأولى من المادة السادسة من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والمادة الرابعة من اللائحة التنفيذية للقانون سالف الذكر الصادرة بالقرار رقم ١٦١ لسنة ١٩٩١ .

وحيث أن هذا النعي غير سديد ذلك أن دين الضريبة - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - ينشأ بمجرد تحقق الواقعة المنشئة لها طبقاً للقانون ، وكان مفاد النص بالفقرة الثالثة من المادة السادسة من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١

بإصدار قانون للضريبة العامة على المبيعات على أن .. كما تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية ، وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة في شأنها ، وفي الفقرة الثانية من المادة ( الحادية عشر ) على أن وبالنسبة للسلع المستوردة من الخارج فتقدر قيمتها في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة ... وفي الفقرة الأولى من المادة السابعة والأربعين على أن ، تستحق الضريبة على هذه السلع عند البيع الأول للسلعة المحلية أو بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية بالنسبة للسلع المستوردة فقط ، ولا تفرض الضريبة مرة أخرى إلا إذا حدث تغيير في حالة السلعة ... ، إن ضريبة المبيعات تستحق على السلع المستوردة ويكلف بتحصيلها المستورد لها في مرحلة الإفراج عنها من الدائرة الجمركية بعد مرورها إلى داخل البلاد للاستهلاك المحلي ولا تفرض مرة أخرى إلا عند قيام المستورد ببيعها في السوق المحلي بعد إحداث تغيير في السلعة المستوردة ، لما كان ذلك وكان الثابت بالأوراق أن المطعون ضدها سددت ضريبة المبيعات عند الإفراج الجمركي عن السلعة المستوردة وهي عبارة عن أخشاب ولم تثبت من الأوراق حدوث تغيير في حالتها فلا يجوز لمصلحة الضرائب على المبيعات تحصيل ضريبة مبيعات مرة أخرى على السلعة سائلة الذكر عند قيام المستورد ببيعها لأول مرة بالحالة التي استوردت بها وذلك عملاً بنص المادة ٤٧/١ من القانون

الذي سمحت له للطاعة كضريبة مبيعات عن السلعة التي استوردتها وسدّدت عنها ضريبة للمبيعات في مرحلة الإفراج الجمركي لعدم أحقية للطاعة في تحصيل هذه الضريبة مرة أخرى على ذلك السلعة حال بيعها بالسوق المحلي دون أن يكون قد لحقها أي تغيير فإنه يكون قد وافق صحيح القانون ويكون للنسي على غير أساس .

وحيث إنه لما تقدم بتحسين رفض الطعن .

### لذلك

رفضت المحكمة الطعن وألزمت المصلحة الطاعة بالمصروفات

### الملاحق

حكم محكمة النقض الصادر في الطعن رقم ١٢٣٤ لسنة ٦٧ ق بتاريخ ٢٤ مايو ٢٠٠١

### المراجع

١ - قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ .

٢ - اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على المبيعات .

٣ - أحكام محكمة النقض

أ - حكم محكمة النقض الصادر في الطعن رقم ١٢٣٤ لسنة ٦٧ ق بتاريخ ٢٤ مايو ٢٠٠١

ب - حكم محكمة النقض الدائرية التجارية في الطعن رقم ٢٥٨ لسنة ٦٦ ق بتاريخ ٢٤ أبريل ٢٠٠١

ج - حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١٠٥٧ لسنة ٦٧ ق الصادر بتاريخ ٣٠ أكتوبر ٢٠٠٠

رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المتقدم ببيانها ، ولا يغير من ذلك أن تكون اللائحة التنفيذية ذلك القانون الصادرة بالقرار رقم ١٦١ لسنة ١٩٩١ قد تضمنت في مادتها الرابعة فقرة (ب) نصاً على فرض الضريبة على السلعة المستوردة حال بيعها بمعرفة المستورد في السوق المحلي ، وذلك أن مناط فرض الضريبة - كأصل عام - هو القانون وليس اللائحة التنفيذية للقانون إذ أن حق السلطة التنفيذية طبقاً للمبادئ الدستورية المتعارف عليها إصدار اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفاء من تنفيذها أو استحداث ما من شأنه مخالفة غرض المشرع وهو ما يطلق عليه لائحة أو قرار وأن منح هذا الحق ليس نزولاً من السلطة التشريعية عن سلطاتها في سن القوانين إلى السلطة التنفيذية بل هو دعوة لهذه السلطة لاستعمال حقها في وضع القواعد التفصيلية اللازمة لتنفيذها ، فإذا بان أن هذا القرار أو تلك اللائحة قد خرج عن هذا النطاق التشريعي أصبح معدوم الأثر ويكون للقضاء العادي ألا يعتد به في مقام تطبيق القانون الذي صدر القرار تنفيذاً له . لما كان ذلك وكان ليس من شأن اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الصادرة بالقرار رقم ١٦١ لسنة ١٩٩١ أن تقرر استحقاق الضريبة على حالات لم ينص عليها القانون وأن تخالف نص المادة ٤٧ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والذي نص على عدم فرض الضريبة على المبيعات مرة أخرى إلا إذا حدث تغيير في حالة السلعة ومن ثم فلا يعتد بما ورد بها في الشأن المتقدم وإذ انتهى الحكم المطعون فيه إلى أحقية المطعون ضدها في استرداد المبلغ





# بحث في التهرب الضريبي والبعد الاجتماعي

تأليف

حسن محمد الرحمن نجار

المراجع بصرائب الإسكندرية

تأليف

إسماعيل شوقي فتح الله

مدير عام الإدارة العامة للتدريب الضريبي الإسكندرية

## منهج البحث

يس تناول البحث هذا الموضوع من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : الجرائم الضريبية (أحكام التهرب

الضريبي)

المبحث الثاني : التعريف بالجرائم الضريبية والطبيعة

الخاصة لهذه الجرائم .

المبحث الثالث : أركان الجرائم الضريبية والتقسيمات

المختلفة لتلك الجرائم .

المبحث الرابع : أنواع الجرائم الضريبية بحسب ترتيب

ورودها في الباب العاشر من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل

بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

المبحث الخامس : القيود التي ترد على حق النيابة

العامة بخصوص جرائم التهرب الضريبي .

المبحث السادس : طرق انقضاء الدعوى الجنائية في

جرائم التهرب الضريبي .

## مقدمة

نتناول في هذا البحث بشكل مختصر

التعريف بالجريمة الضريبية والطبيعة

الخاصة لهذه الجريمة وأركان الجريمة

الضريبية والتقسيمات المختلفة لتلك الجرائم

والمساهمة الجنائية فيها والمسئولية الجنائية

للمحاسبين ثم حصر لجميع أنواع الجرائم

الضريبية بحسب ترتيب ورودها في الباب

العاشر من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

«الضريبة الموحدة» والقيود التي ترد على حق

النيابة العامة في مباشرة إجراءات التحقيق

والإحالة إلى المحاكم الجنائية بخصوص

الجرائم الضريبية ثم التصالح في جرائم

التهرب الضريبي وطرق انقضاء دعوى

التهرب الضريبي .

وقد عرف التهرب من الضريبة ومحاولة التخلص من عبئها منذ نشأ الالتزام بها على عاتق المولين شأنه في ذلك شأن الجريمة التي عرفت منذ أن وجد ويقصد بالتهرب الضريبي المعاقب عليه قانوناً التخلص من عبء الضريبة بالمخالفة لأحكام وقواعد قانون الضرائب .

ويجب التمييز بين التهرب من الضريبة الذي ينطوي على النش وبين مجرد تجنب الضريبة فالتهرب من الضريبة أو الغش الضريبي لا يتحقق إلا بالاتجاه إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة .

كأن يقدم الممول إقراراً تقديرياً على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات ويثبت في هذا الإقرار ما يخالف ما هو ثابت لديه في الدفاتر أو السجلات أو المستندات بقصد التهرب من أداء الضرائب أما تجنب الضريبة فيتحقق بعدم قيام الممول بالعمل الذي تفرض عليه الضريبة .

وتهدف الدولة من تحصيل الضرائب إلى تحقيق المصلحة العامة وبالتالي فإنها تقوم بتوقيع العقوبات على الأشخاص الذين يخلون بواجباتهم الضريبية وينظم قانون الضرائب فيما يتضمنه من نصوص هذه العقوبات إذ يتضمن قانون الضرائب مجموعة من المواد التي تبين الأفعال التي تشكل جريمة وكذلك العقوبات واجبة التطبيق وهو ما يمكن أن نسميه بالقانون الجنائي الضريبي .

## المبحث الأول

### الجرائم الضريبية

#### أحكام التهرب الضريبي

##### تهديد

ينشئ قانون الضرائب التزاماً على عاتق الممول بدفع مبلغ الضريبة متى تحققت الواقعة التي يتعين توافرها لنشؤ الالتزام ، ويجب التمييز بين التزام الممول بدين الضريبة والالتزام الأخرى التي يفرضها عليه قانون الضرائب فهذه التزاماته الأخرى التي يفرضها عليه قانون الضرائب فهذه الالتزامات الأخيرة لا تتوقف على نشوء الالتزام بدين الضريبة ولا تدور معها وجوداً أو عنماً وإنما هي التزامات أصلية تقع على عاتق دافعي الضرائب سواء نشأ في ذمتهم دين الضريبة أو لم ينشأ فالتاجر مثلاً من الأشخاص الذين يتحملون دين الضريبة المستحقة على أرباحه المتولدة عن نشاطه التجاري إلا أنه قد لا ينشأ في ذمته دين الضريبة بسبب عدم تحقيقه ربحاً ومع ذلك يتعين عليه أن يقدم الإقرار الضريبي السنوي المفروض عليه إلى مصلحة الضرائب وعلة ذلك أن الالتزام بدين الضريبة لا يترتب بمجرد العمل بقانون الضرائب وإنما يتوقف على تحقيق الواقعة المنشئة لها بخلاف الالتزامات الأخرى - كالالتزام بتقديم الإقرار الضريبي - والتي تنشأ بمجرد سريان قوانين الضرائب ولا تتوقف على تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة .

للمحاكم الجنائية بخصوص الجرائم الضريبية ثم التصالح فى جرائم التهريب الضريبى وطرق انقضاء دعاوى التهريب الضريبى .

## المبحث الثاني

### التعريف بالجرائم الضريبية

#### والطبيعة الخاصة لهذه الجرائم

تعرف الجريمة بوجه عام بأنها فعل أو امتناع يقرر القانون على ارتكابه عقاباً وتتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزنة الضريبية وقد ذهب بعض الفقهاء إلى تعريف الجريمة الضريبية بأنها كل مخالفة للقوانين الضريبية التى تفرض على الممولين عملاً أو امتناعاً لتحديد مقدار وعاء الضريبة .

والأخذ بهذا التعريف يؤدى إلى قصر معنى الجريمة الضريبية على مخالفة النصوص الضريبية التى تهدف إلى مجرد تحديد وعاء الضريبة دون مراعاة للنصوص الضريبية الأخرى التى تكفل الرقابة على حصول الواقعة المنشئة للضريبة وتحصيلها .

وذهب البعض إلى تعريف الجريمة الضريبية بأنها كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبة يقرر القانون على ارتكابه عقاباً .

ولا يكفى لتحديد الجريمة الضريبية مجرد الإخلال بالنصوص التى تحمى المصلحة الضريبية بل يجب فضلاً

وقد أخذت بعض التشريعات ومنها القانون الإيطالى والفرنسى والألمانى مبدأ وجود قواعد إجرائية خاصة بالمسائل الضريبية .

ولم يأخذ المشرع المصرى بهذا الاتجاه فى قوانين الضرائب المتعاقبة وإنما اقتصر الأمر على وضع قيود معينة على حق النيابة العامة فى تحريك ورفع الدعوى العمومية فى الجرائم الضريبية أى أن قانون العقوبات الضريبى لا يتمتع باستقلال تشريعى ملموس ، وقد خلا القانون الضريبى المصرى من تنظيم للأحكام العامة لجميع المسائل الجنائية الضريبية وبالتالي فإنه لا يمكن الاستثناء النام عن الأحكام العامة فى قانون العقوبات والإجراءات الجنائية بل يتعين الرجوع إليهما كلما خلت الأحكام العامة للجريمة الضريبية من تنظيم خاص لمسألة معينة .

## مخلة البحث

سوف نختار فى هذا البحث بشكل مختصر للتعريف بالجريمة الضريبية والطبيعة الخاصة لهذه الجريمة وأركان الجريمة الضريبية والتقسيمات المختلفة لتلك الجرائم والمساهمة الجنائية فيها والمسؤولية الجنائية للمحاسبين ثم حصر لجميع أنواع الجرائم الضريبية بحسب ترتيب ورودها فى الباب العاشر من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، الضريبة الموحدة ، والقيود التى ترد على حق النيابة العامة فى مباشرة إجراءات التحقيق والإحالة إلى

والجريمة الضريبية لها طبيعة خاصة وقد أثار البحث حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية وهل يمكن اعتبارها جريمة تخضع لقواعد جنائية خاصة أم يتعين مساوتها بغيرها من جرائم قانون العقوبات العام .

وقد ذهب جانب من الفقه الألواني إلى اعتبار أن الجريمة الضريبية لها نص الطبيعة الجنائية العادية وبالتالي تطبيق قانون العقوبات العام على تلك الجرائم الضريبية استنادا إلى أن المشرع الضريبي يهدف إلى تحقيق الغرض الذي يهدف إليه المشرع للعادي وهو حماية الصالح العام وأن جريمة التهرب الضريبي وإن كانت تتضمن اعتداء على حق مالي للدولة فهي بذلك تشبه جرائم الأموال كالاختلاس الأمر الذي لا يستقيم معه معاملة الضريبة بطريقة أخف من معاملة الجريمة العادية .

كما ذهب فريق آخر من الفقهاء إلى أن الجرائم الضريبية ذات طبيعة إدارية إذ تهدف العقوبات إلى حماية الجماعة فيقرر عقابا على من يعتدى على جسم الإنسان أو شرفه أو ماله ويقرر لذلك عقوبات تنطوي على ما يحق بالمجرم نظير مخالفته القانون حتى يحقق الردع للجاني وزجر الغير في حين أن القانون الضريبي يهدف باعتبارها من الجهات الإدارية للدولة وبين الممول ومخالفة ذلك يعتبر مخالفة لأمر أو قرار إداري الأمر الذي ينبغي معه أن يكون ، إلا أننا ننفي مع ما ذهب إليه جانب من الفقهاء من الجرائم الضريبية هي

عن ذلك أن يقرر القانون لها عقابا جنائيا كالسجن والحبس والعرامة .

وبالتالي فإن ما يقرره المشرع كجزاء غير جنائي على مخالفة بعض النصوص الضريبية كربط الضريبة على نحو معين لا يعتبر من قبيل الجرائم الضريبية .

ومثال ذلك ما نصت عليه المادة ٣٢ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ من أنه إذا لم يبلغ الممول بالتوقف عن مزاولته نشاطه في الميعاد القانوني للتزم بدفع الضريبة عن سنة كاملة، ويكون المشرع بذلك قد رتب جزاء على عدم إخطار مصلحة الضرائب عن التوقف عن مزاولته للنشاط في الميعاد القانوني وهو التزام الممول بمسداد الضرائب عن سنة كاملة ، وهو جزاء يترتب بقوة القانون خلافا للعقوبة الجنائية التي يشترط أن تصدر بحكم من المحكمة .

كما لا يعتبر من قبيل الجرائم الضريبية المخالفات التي لا يترتب عليها سوى مجرد المسؤولية المدنية عن أداء الضريبة ما لم يكن هذا الفعل يكون في حد ذاته جريمة من جرائم التهرب الضريبي المقرر لها عقوبة جنائية ، ومثال ذلك ما نصت عليه المادة ٣١ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ من مسؤولية كل من الممول الظاهر والحقيقة التضامنية عن سداد الضرائب المستحقة عن الأرباح المحققة ويشترط ألا يكون الممول الحقيقي قد ارتكب الجريمة المنصوص عليها في المادة ١٧٩ من نص القانون .

(أ) **الالتزامات أصلية** : وهي الالتزامات التي لا بدوقف فرضها على التزام آخر مثل الالتزام بأداء الضرائب والالتزام بتقديم الإقرار الضريبي السنوي وكذلك إخطارات بداية مزولة النشاط والتوقف .

(ب) **الالتزامات تيمية** : وهي الالتزامات التي تتوقف على وجود التزامات أخرى أصلية مثل التزام الممول بأداء الفوائد المستحقة على الضرائب التي لم يتم بسدادها في الميعاد المحدد فاللتزام الممول بتلك الفوائد يعد للالتزام تابعا للالتزام الأصلي بأداء الضرائب في الميعاد المحدد .

كما ذهب جانب من الفقه إلى تقسيم الالتزامات الضريبية من حيث موضوعها إلى نوعين أساسيين :

(١) **الالتزامات بعمل**

وتشمل تلك الالتزامات الالتزام بتقديم الإقرارات والإخطارات وتقديم المستندات والدفاتر والأوراق بالإضافة إلى الالتزام بالوفاء بدين الضريبة في الميعاد المحدد وهذه الالتزامات تتضمن قيام الممول بعمل إيجابي من جانبه .

(٢) **الالتزامات بالامتناع عن عمل**

وهي تلك الالتزامات التي أوردها المشرع الضريبي والمتعلقة بضرورة امتناع الممولين المخاطبين بأحكام قانون الضرائب عن القيام بأعمال معينة كالالتزام بعدم إتلاف للدفاتر والسجلات والأوراق إلا بعد انقضاء أجل معين .

وهذا للتقسيم الأخير له أهمية في تحديد الركن المادي في

جرائم جنائية ذات طبيعة خاصة تخضع بشكل أساسي لمواد العقوبات الواردة في قانون الضرائب والتي تختلف في بعض الأحيان عن مواد العقوبات في قانون العقوبات العادي . إلا أنه لا يمكن الاستغناء التام عن الأحكام العامة في قانون العقوبات العادي وقانون الإجراءات الجنائية ويتعين الرجوع إليهما كلما خلت الأحكام العامة للجريمة الضريبية من تنظيم خاص لمسألة معينة .

### المبحث الثالث

#### أركان الجرائم الضريبية والتقسيمات

##### المختلطة لتلك الجرائم

تتكون الجريمة الضريبية من ركنين أساسيين هما : الركن المادي والركن المعنوي .

##### أولاً : الركن المادي

ويقصد بالركن المادي لجريمة التهرب الضريبي السلوك الإجرامي الذي يرتكبه الممول ويؤدي إلى النتيجة وهي الإخلال بحقوق الخزنة العامة ، وبالتالي فإن الركن المادي يتمثل في مخالفة الالتزام الضريبي للدولة بما لها من سلطة سيادية تقوم بإصدار قانون للضرائب وبين الممولين المخاطبين بأحكام هذا القانون وغالباً ما يكون هؤلاء الممولون الطرف السلبى بينما تمثل الدولة الطرف الإيجابي وترتب ذلك فرض التزامات على طرفي العلاقة .

وتنقسم هذه الالتزامات إلى نوعين :

بالإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات الضريبية أو الأوراق أو السجلات التي يقدمها إلى مصلحة الضرائب بقصد التهرب من أداء الضرائب المستحقة عليه .

هذا وتقع الجريمة الإيجابية بعمل إيجابي يقتدر له عمل سلبى ويكون هذا العمل ضروريا لوقوع للفعل الإيجابي تحت طائلة التجريم مثل قيام الممول بتدوين بيانات غير صحيحة في إقراره الضريبى للسلوى تخالف ما هو ثابت لديه بالفعل من مستندات فهذه الجريمة تتضمن قيام الممول بعمل إيجابي يتمثل فى تدوين بيانات غير صحيحة فى إقرار الضريبى ويقتدر قيام الممول بعمل إيجابي يتمثل فى إقراره الضريبى ويقتدر هذا العمل الإيجابي بعمل سلبى يتمثل فى إخفاء الممول ذاته المستندات والبيانات الحقيقية عن مصلحة الضرائب ، وتكون بصدد هذه الجريمة فى حالة احتفاظ الممول بنوعين من المستندات والسجلات إحداها تتضمن البيانات الحقيقية عن نشاط الممول وهى التى يخفيها الممول عن أعين رجال الضرائب وأخرى لا تتضمن المعلومات الحقيقية عن نشاط الممول وإنما تتضمن المعلومات المصطنعة وهى التى تقدم إلى مأمورية الضرائب عند الفحص .

وقد تقع الجريمة الضريبية الإيجابية بطريق الامتناع كامتناع الممول عن تقديم الإخطار الخاص ببده مزاولته لنشاط خاضع للضريبة .

جريمة التهرب الضريبى والذي يتوافر بمخالفة الممول لهذه الالتزامات .

إذ يتوافر الركن المادى فى جرائم التهرب الضريبى بالملوك أو النشاط الإجرامى الذى يصدر عن الجانى ويمثل اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة .

ويختلف النشاط الإجرامى باختلاف الجرائم الضريبية إلا أن تلك الجرائم تتميز بطابع معين فى النشاط الإجرامى الخاص بها فالجرائم المخلة بالالتزام بأداء الضرائب يتمثل النشاط الإجرامى فيها بما يسمى بالغش الضريبى أما تلك الجرائم المتعلقة بأعمال الفحص والتقدير والتحصيل فيتمثل النشاط الإجرائى فيها بالتنظيم الإجرامى المتعلق بالإجراءات التى رسمها قانون الضرائب لتحقيق من الواقعة المنشئة للضريبة وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة وضمانات التحصيل .

ونصفة عامة فإن النشاط الإجرامى المكون للركن المادى لجرائم التهرب الضريبى قد يتم فى صورة عمل إيجابي أو سلبى على النحو التالى :

#### (١) العمل الإيجابي

قد تفرض القاعدة الجنائية الضريبية التزاما بعمل أو امتناع عن عمل وتقتضى مخالفة هذه القاعدة قيام الممول - الجانى - بواسطة أحد أعضائه جسمه لإحداث أثر خارجى بقصد تحقيق النتيجة التى ينهى عنها القانون مثل قيام الممول

## (٢) العمل السلبى

وقد تفرض القاعدة الجنائية الضريبية على الممولين أو غيرهم التزاماً معيناً فيمتنع الممول أو المخاطب بأحكام القانون الضريبى عن مباشرته باتخاذ موقف سلبى تجاهه ، فالعمل السلبى يتمثل فى أحجام الممول أو المخاطب بأحكام القانون الضريبى عن القيام بعمل إيجابى معين بفرضه القانون مثل جريمة عدم تقديم الإقرار أو الإخطار فى الميعاد القانونى .

هذا وتعتبر الجريمة سلبية فى حالة ما إذا كان الامتناع السلبى كافياً وحده لتوقيع العقوبة أما إذا كان الامتناع مجرد شرط لوقوع الفعل الإيجابى فإننا نكون بصدد جريمة إيجابية لا سلبية .

كما تنقسم الجرائم بصفة عامة من حيث النشاط الإجرامى إلى جرائم وقية وجرائم مستمرة وجريمة عدم تقديم الإقرار وجريمة للتهرب من أداء الضرائب وجريمة عدم تقديم الإخطار الخاص ببده مزاوله الممول لنشاط خاضع للضريبة هى جرائم مستمرة تتجدد بامتناع الممول المتواصل عن تنفيذ ما يأمر به القانون وتظل قائمة ما بقيت حالة الاستمرار التى تنشئها إرادة الممول أو تتدخل فى تجديدها لحين تقديم الإقرار أو الإخطار بحسب الأحوال أو مابقى حق الخزنة قائماً وذلك إلى حين سقوط الحق فى تقدير أرباح الممول .

وقد حددت المادة ١٧٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قانون الضريبة الموحدة

السلوك الإجرامى المكون للركن المادى لجريمة التهرب من أداء الضرائب حيث نصت السادة المذكورة على «يعاقب بالسجن كل من يتخلف عن تقديم إخطار مزاوله النشاط طبقاً للمادة ١٣٣ من هذا القانون» ، وكذلك كل من تهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية الآتية :

١ - تقديم الممول الإقرار الضريبى السنوى بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التى أخفاها عن مصلحة الضرائب .

٢ - تقديم الممول الإقرار الضريبى السنوى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بما لديه فعلاً من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن مصلحة الضرائب .

٣ - إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل الأجل المحدد لتقدم دين للضريبة .

٤ - توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح .

٥ - اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر .

## ٦ - إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة .

وقد حددت هذه المادة على سبيل الحصر الطرق الإحتيالية بجريمة التهرب من إحدى الضرائب الواردة في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وتمثل كل منها للتهرب من إحدى الضرائب الواردة في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وتمثل كل منها ركناً مادياً لهذه الجريمة وهي جريمة تختلف عن الجريمة المنصوص عليها في صدر نفس المادة والمتعلقة بالتخلف عن تقديم إخطار مزاوله النشاط طبقاً للمادة ١٣٣ من هذا القانون ويمثل الركن المادي فيها الفعل المتعلق بعدم قيام الممول بتقديم هذه الإخطار وهذا بانفعل طبقاً لنص المادة يمثل في حد ذاته جريمة قائمة بذاتها وهي إحدى جرائم التهرب الضريبي ويمكن وجود هذه الجريمة بمفردها دون أن يترتب عليها للتهرب عن أداء الضرائب المستحقة على النشاط الذي لم يقدم الإخطار عنه إذ قد لا يقوم الممول بتقديم الإخطار المنصوص عليه في المادة ١٣٣ من القانون ثم يقوم الممول بتقديم الإقرارات الضريبية السنوية بانتظام وبأمانة عن نفس النشاط وبالتالي بأنه يخفى هذا النشاط عن مصلحة الضرائب ونحن نهيىب بالمشرع أن يتدخل بتعديل هذا النص بالقدر الذي يسمح للممول بسقوط العقوبة عنه إذ ما تقدم بالإقرار الضريبي السنوي عن النشاط الذي زاوله ولم يقدم الإخطار المنصوص عليه في المادة ١٣٣ وذلك في الميعاد المحدد له قانوناً لتقديم الإقرار .

والنتيجة وهي أحد العناصر المكونة للركن المادي للجريمة يمكن تحديدها بالنظر إلى أحد معنيين أولهما معنى طبيعى ويقصد به التغيير الذى يحدثه النشاط الإجرامى فى العالم الخارجى كوفاء للمجنى عليه فى جريمة قتل والثانى معنى موضوعى أو قانونى ويقصد به الاعتداء على الحق الذى تمنحه القاعدة الجنائية .

وفى رأى بعض الفقهاء أن النتيجة بمعناها الطبيعى هى التى تعتبر عنصراً فى الركن المادى دون النتيجة بمعناها الموضوعى وطبقاً لهذا للمعنى الطبيعى للنتيجة فإن معظم الجرائم الضريبية تتكون من عمل سلبى وعلى هذا الأساس فهى لا تؤدى إلى تغيير فى العالم الخارجى أى لا نتيجة لها ولا تحدث غير وضع سلبى معين هو الامتناع عن مباشرة الالتزام الضريبى .

القصد الجنائى السابق أو ما يمكن تسميته بالقصد الجنائى العام قصداً آخر هو للخاص المتمثل فى رغبة الجانى فى التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً .

- وإذ ذلك فإن وقوع الممول فى خطأ مادي عند إعداد الميزانية المقدمة إلى مصلحة الضرائب لا يشكل الأمر جريمة تهرب ضريبي لأنفاء للقصد الخاص لديه .

الأهلية اللازمة لتحمل المسؤولية الجنائية فى الجرائم الضريبية

ولا يعتمد القانون بالإدانة ما لم يتوفر فى صاحبها الأهلية



اللزامة لتحمل المسؤولية الجنائية على أنه يلاحظ في صدد الجرائم الضريبية أن الفاعل فيها هو الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية وأن الالتزامات الضريبية لا يلزم بها إلا من توافرت لديه الأهلية الضريبية للزامة لمباشرتها وهى تتفق مع أحكام الأهلية المدنية فإنما لم تتوافر هذه الأهلية فلا يسأل عن مباشرة الالتزام سوى الممثل القانونى لنقص الأهلية ومن فى حكمه ، ولا يترتب على ذلك القول بأن سن التمييز الجنائى فى الجرائم الضريبية يتفق مع سن التمييز المدنى ، ولأن الأهلية المدنية ليست فى هذه الحالة مناط لمساءلة الفاعل للجريمة الضريبية وإنما هى فى الواقع مناط مقدرة على مباشرة الالتزام الضريبى نفسه ، وبعبارة أخرى فإن الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية لا يباشر الالتزام الضريبى ما لم تتوافر هذه الأهلية سقط عنه عبء مباشرة الالتزام فإن قام بفعل يعتبر مخالفة له فلا يقال ذلك تأسيساً على أنه لم يكن أصلاً مكلفاً بمباشرة الالتزام الضريبى ومن ثم فلا يصح القول أنه خالفه ، وما ينطق على الفاعل الأصلى فى الجريمة الضريبية ينطبق فى رأينا على الشريك فيها .

أهلية الشخص المعنوي لتحمل المسؤولية الجنائية

الضريبية

الشخص الطبيعي هو الذى يتصور إسناد الجريمة إليه من التاحيتين المادية والمعنوية وبالتالي فإن نطاق المسؤولية الجنائية بحسب الأصل يقتصر عليه وحده .

وقد ثار البحث حول أهلية الأشخاص المعنوية للمسؤولية الجنائية فذهب البعض إلى انتفاؤها بينما البعض الآخر إلى جواز تقريرها وقد أوصى المؤتمر السابع لقانون العقوبات المنعقد فى أثينا عام ١٩٥٧ بعدم مسؤولية الشخص المعنوى إلا فى الأحوال التى يحددها القانون .

الركن المعنوى للجريمة يمثل الجانب الخفى داخل النفس وهو غير محسوس ومتعلق بنفسية الجانى نفسه والنية التى لديه ولذلك يشترط فى الركن المعنوى توافر ركن العلم والإرادة إذ ينبغى توافر القصد الجنائى لدى المجرم أى أن يتصور الجانى حقيقة السلوك الذى تنجه إرادته نحو ارتكابه وأن يكون عالماً بناصر الجريمة طبقاً لنموذجها القانونى وبالتالي عالماً بالركن المادى للجريمة وهو ما يعرف بركن العلم .

أما ركن الإرادة فإنه يتمثل فى اتجاه إرادة الجانى ورغبته فى القيام بهذا السلوك الإجرامى أى أن الجانى قد جعل النتيجة هدفاً يسعى إلى تحقيقه والوصول إليه عن طريق سلوكه الإجرامى ، وتتميز الجرائم الضريبية بصفة عامة بأنها من الجرائم العمدية فركنها المعنوى هو القصد الجنائى فإن لم يثبت توافر القصد الجنائى فلا جريمة ، وقد تطلب القانون فى هذه الجريمة بالإضافة إلى القصد للجناى السابق أو ما يمكن تسميته للقصد الجنائى العام قصداً آخر هو القصد الخاص المتمثل فى رغبة الجانى فى التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً .

والقول بإنقضاء المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية إلا في الأحوال التي نص عليها القانون صراحة يؤدي إلى اعتبار معظيها شريكاً في ارتكاب الجريمة لأنه لا يمكن تصور وجود الشريك إلا إذا وجد الفاعل .

على أنه في الأحوال التي رأى للقانون عدم تقرير المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية ويقع مباشرة الالتزام للضريبي - قانوناً - على ممثل الأشخاص المعنوية فإنه يترتب على مخالفتهم هذا الالتزام اعتبارهم فاعلين أصليين للجريمة شأنهم في ذلك شأن الوالي أو الوصي أو القيد بالنسبة إلى الالتزامات الضريبية المفروضة على القاصر ومن في حكمه .

#### المساهمة الجنائية في الجريمة الضريبية

أخذ المشرع المصري بنظام وحدة الجريمة عدد تعدد المساهمين فيها وتعخير للجريمة واحدة على الرغم من تعدد المساهمين فيها عدد وحدة ركبتها المادي والمعنوي وتتوقف وحدة الركن المادي على وحدة النتيجة بمعناها الطبيعي (وهو التغير الذي يحدثه النشاط الإجرامي في العالم الخارجي) وفي الركن المعنوي لابد من وحدة القصد الجنائي أي علم الجناة جميعاً بالأفعال التي يرتكبها كل منهم وأن تتصرف بإرادتهم إلى وقوع هذه الأفعال هنا في حالة الجريمة العمدية .

على أنه بالنسبة للجرائم السلبية والتي تتكون منها معظم

ولذلك فإن وقوع الممول في خطأ مادي عند إعداده الميزانية المقدمة إلى مصلحة الضرائب لا يشكل الأمر جريمة تهرب ضريبي لانقضاء القصد الخاص لديه .  
والرأي الراجح في المقام أن للشخص الطبيعي وحده هو المخاطب بالتقصير الجنائية بحسب الأصل أما مساهمة الشخص المعنوي جنائياً فإنها لا تقرر إلا بنص صريح ، وقد اعتمد القضاء الفرنسي هذا الرأي في كثير من أحكامه . على أنه يلاحظ أن الجزاءات الضريبية الأخرى غير الجنائية - يجوز مساهمة الشخص المعنوي باعتباره مسئولاً عن الحقوق المدنية .

فالمشرع لا يوجه أوامره ونواهيته إلا لمن يرى أنهم أهل للتنفيذ وهو بحسب الأصل الأشخاص الطبيعيين باعتبار أنهم وحدهم القادرون على التعبير فإذا جاء القانون وحرص في بعض الأحوال على توجيهه إلى الأشخاص المعنوية ذاتها لا إلى معظيها فإن ذلك يؤدي إلى القول بأنه قد افترض أهليتها في تنفيذها وربت مسؤوليتها الجنائية عن مخالفة هذه الأوامر والنواهي ويلاحظ أن القوانين ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لم يقيّد بالشخصية الاعتبارية لشركات التضامن والنوصية فلم يخصها بذاتها للضريبة كما هو الحال بالنسبة إلى شركات الأموال إذ يلتزم كل شريك سواء متضامن أو موسي في شركات الأشخاص بأن يقدم كل منهم إقراراً بأرباحه فإن خالف هذا الالتزام كان هو لا للشركة الفاعل للجريمة .

جرائم قانون العقوبات الضريبي والتي تحدث تغييراً في العالم الخارجى فإن وحدة الجريمة السلبية تتحقق بوحدة الوضع السلبى المترتب عليها أى وحدة العمل التى وقعت الجريمة بعدم القيام به ، فإذا اتفق الشركاء فى شركة تضامن بالامتناع عن دفع الضريبة المستحقة على كل منهم فلا محل للقول بمساهمتهم جنائياً فى جريمة واحدة لأن كلاً منهم له ربحه المستقل وتربط عليه الضريبة استقلالاً .

#### الفاعل الاصلى في الجريمة الضريبية

يتمثل النشاط الإجرامى فى الجرائم الضريبية فى مخالفة أحد الالتزامات التى يفرضها القانون الضريبى وبالتالي فإن الفاعل الأصلى فى هذه الجريمة هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام أى الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية التى ينشؤها القانون الضريبى .

وتحديد الطرف السلبى أمر يتكفل به للقانون الضريبى وحده فلا تستطيع الإدارة الضريبية ( الطرف الإيجابى ) بقرار منها ولا الأشخاص باتفاقهم أن ينقلوا عبء الالتزام على شخص آخر لكى يعتبر طرماً سلبياً فى هذه العلاقة .

وقد تعدد الأطراف السلبية فى العلاقة الضريبية ومثال ذلك ما نصت عليه المادة ٣٠/٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من أن المعتزل لى له عن المنشأة يعد مسؤولاً مع المعتزل بالتضامن عما استحق من الضرائب إلى تاريخ التنازل .

وقد قسنى بأن الشخص لا يسأل جنائياً بصفته فاعلاً أو شريكاً إلا عما يكون لنشاطه المؤتم دخل فى وقوعه سواء كان ارتكاباً أو تركاً إيجابياً أو سلبياً وذلك طبقاً لأوامر الشارع ونواهيها . ولا مجال للمسؤولية المفترضة أو المسؤولية التضامنية فى العقاب إلا استثناء بنص القانون وفى حدود ما أوجبه .

كما قسنى بأن المستفاد من مدونات الحكم المطعون فيه أن الطاعن الأول بوصفه مدير الشركة هو وحده الذى قدم لمصلحة الضرائب الإقرارات الضريبية المقول بعدم صحتها عن أرباح للشركة وحصص للشركاء فيها ، وأن مصلحة الضرائب قبلت هذه الإقرارات وجرت على محاسبة الشركاء على أساسها ، وكان الحكم قد أس قضاؤه بإدانة الطاعنين الثانى والثالث والرابع بوصفهم شركاء متضامنين عن جريمة الإدلاء ببجائبات غير صحيحة بقصد التهرب من أداء الضرائب قولاً بأن الإقرارات لم تقدم إلا بعد إطلاعهم عليها وموافقتهم على ما جاء بها فقد خلت الأوراق من ذلك حتى يسوغ اعتبارهم مسؤولين جنائياً عن النش الحاصل فيها فإن الحكم يكون معنياً .

ولا يمكن للطرف السلبى فى العلاقة الضريبية أن ينقل الصفة إلى شخص آخر لأن القانون وحده هو يحدد أطراف هذه العلاقة إذ تعد إذا الضريبة من التزامات القانون العام والتى تفرضها الدولة بما لها من سلطة سيادية فلا يجوز

يعتبر فاعلاً أصلياً في الجرائم الضريبية إلا من كان طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبية وهذه القاعدة العامة في تحديد الفاعل الأصلي - ويعتبر الممثل القانوني لناقصى الأهلية ومن في حكمهم المسؤول عن القيام بالتزامات الطرف السلبى في العلاقة الضريبية وبالتالي فإن هذا الممثل القانوني يعتبر فاعلاً للجريمة التى وقعت إذ أن المسؤولية الجنائية في الجرائم الضريبية مسؤولية شخصية لا مادية .

المسؤولية الجنائية في الجرائم الضريبية التي تقع بفعل الغير  
قد يعهد الطرف السلبى في العلاقة الضريبية إلى الغير بالقيام بالتزامات الضريبة الملقاة على عاتقه مثال ذلك أن يعهد الممول إلى شخص ما بتقديم الإقرارات الضريبية فيعمل هذا الأخير ولا يتقدم بالإقرارات فما أثر ذلك على مسؤولية الملتزم الأصلي ومن هو الفاعل للجرائم :مترتبة على مخالفة هذه الالتزامات ؟

ولما كان القانون الضريبى - وكما سبق أن أكدنا - لا يعدد إلا بالطرف السلبى في العلاقة الضريبية أو الممثل القانونى له ولا يقيم وزناً للاتفاقيات الخاصة التى قد يعقدها هذا الطرف السلبى مع الغير للقيام بما عليه من التزامات ضريبية نيابة عنه فإنه إذا أهمل الغير القيام بذلك فإن الطرف السلبى في العلاقة الضريبية يكون هو المسؤول عن ذلك باعتباره فاعلاً أصلياً .

الاتفاق بين الملتزم وآخر على أن يحل محل الأخير بدلاً منه فى علاقه مع الدولة . كما لا يجوز تطبيق أحكام حولة الدين المنصوص عليها فى المادتين ٣١٥ ، ٣١٦ من القانون المعدنى على الدين الضريبى على أن ذلك لا يمنع أن يتقدم الغير للوفاء بدين الضريبة ويعتبر هذا الوفاء صحيحاً وإن كان هذا الوفاء على هذا الغير الذى قام بالوفاء وضعاً قانونياً ولا ينشئ ثمة علاقة بينه وبين مصلحة الضرائب .

ويظل المدين الأصلي - الطرف القانونى - هو الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية وقد يمنع القانون فى بعض الحالات الاتفاق بين الممول والغير على أن يتحمل هذا الأخير عبء الضريبة ومثال ذلك ما نصت عليه المادة ٣/٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بأن تكون الضريبة المستحقة على حساب الدائن ولا يجوز الاتفاق على ما يخالف ذلك .

هذا وقد يرى المشرع مسامحة الغير عن أداء الضريبة باعتباره مدنياً متضامناً مع المدين الأصلي ومثال ذلك ما نصت عليه المادة ١٧٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من اعتبار الشركاء مع الممول المتخلص من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الاحتمالية متضامنين مع الممول فى أداء قيمة الضرائب المستحقة التى لم يتم أدائها .

والطرف السلبى فى العلاقة الضريبية قد يكون شخصاً طبيعياً أو معنوياً وبالنسبة للشخص المعنوى فإن مثله القانونى يعتبر الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية وعلى ذلك فإنه لا

## الشريك في الجرائم الضريبية

لما كانت الجرائم الضريبية - بحسب الأصل - لا تقع إلا من أشخاص ذى صفة معينة فإنه يجوز فيها الاشتراك ممن لا يتوافر فيهم هذه الصفة ، ويلزم للعقاب على الاشتراك قانوناً توافر الأركان الآتية :

## ١ - وقوع فعل معاقب عليه

يستمد الشريك إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام الفعل وبالتالي يشترط لوقوع الاشتراك في الجرائم الضريبية وقوع الجريمة الضريبية بصرف النظر عن مسؤولية الفاعل و وفاة الفاعل لا تغني الشريك .

## ٢ - ان يقع اشتراك بإحدى الطرق المبينة في

## القانون

فقد وردت صور الاشتراك ووسائله في المادة ٤٠ من قانون العقوبات على سبيل الحصر وهي الاتفاق أو التحريض أو المساعدة ولم يخرج نص المادة ١٧٩ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والخاصة بالاشتراك في الجرائم الضريبية عن هذا الإطار حيث نصت هذه المادة على (يعاقب بذات العقوبة المنصوص عليها في المادة السابقة - وهي عقوبة الفاعل - كل من حرص أو اتفق أو ساعد الممول على التهريب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في القانون كلها أو بعضها) . ولا صعوبة في بيان المقصود بالتحريض أو الاتفاق كوسائل ومن وسائل الاشتراك في كافة أنواع الجرائم ومنها

الجرائم الضريبية ، أما المساعدة كوسيلة من وسائل الاشتراك في الجرائم الضريبية فإنها تتحقق بتقديم الممول لمركب الجريمة الضريبية قبل أو أثناء وقوع الجريمة بقصد تسهيل إنجامها .

ومن أمثلة الاشتراك بالمساعدة في جريمة التهريب من أداء الضريبة بطريق الاحتيال اعتماد المحاسب لبيانات غير صحيحة في ميزانية الممول والتي تقدم إلى مصلحة الضرائب مع علم المحاسب القانوني بذلك .

هذا ولم يشترط القانون لمعاقبة الشريك بالمساعدة أن تفكر وسيلة المساعدة باتفاق مع الفاعل الأصلي في الجريمة ومثال ذلك أن يطلب الممول من وكيله جرد محتويات المنشأة لاستيفاء البيانات اللازمة لتحديد أرباح القرار فيقوم الممول بذكر هذه البيانات غير الحقيقية في إقراره بعد علمه بكونها غير حقيقية .

ويلاحظ أن المادة ١٧٩ لسنة ١٩٨١ لم تشترط لمعاقبة الشريك في جرائم التهريب من إحدى الضرائب أن تتم هذه للجرائم المعاقب على الاشتراك فيها باستعمال الطرق الاحتمالية المنصوص عليها في المادة ١٧٨ من نفس القانون . ونرى أنه يشترط لمعاقبة الشريك في هذه الجرائم بالإضافة إلى ما سبق أن تتم للجريمة المشار إليها بقيام الفاعل باستعمال إحدى الطرق الاحتمالية المنصوص عليها في المادة ١٧٨ من نفس القانون إذ أن القول بغير ذلك قد يؤدي في

الميزانيات أو مرفقاتها بناء على بيانات غير صحيحة مع علمه بذلك وقاصداً من ذلك تمكين الممول من التهرب من أداء للضريبة يجعله مرتكباً للجريمة المعاقب عليها وفقاً لأحكام المادة ١٨٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون برقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والتي تنص على ( مع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها في قوانين مزاوله المهنة ) ، يعاقب بالسجن المحاسب الذي اعتمد الإقرار الضريبي والوثائق والمستندات المؤدية في الحالتين الآتيتين :

١ - إذا أخفى الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته ولم تنصح عنها الوثائق والمستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه للحسابات الوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

٢ - إذا أخفى الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته عن أى تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات الذي من شأنه أو يؤدي إلى تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر .

وتدرج المسؤولية الجنائية للمحاسب القانوني ضمن الإطار العام للمسؤولية الجنائية لأصحاب المهن ويمكن أيضاً أن تخضع مسؤولية المحاسب لقواعد الاشتراك والمساهمة الجنائية . إذ يمكن اعتبار المحاسب القانوني شريكاً في جريمة التهرب الضريبي إذا أتفق أو ساعد أو حرض الفاعل للجريمة وفقاً للشروط السالف بيانها .

بعض الحالات إلى وجود جريمة اشتراك يعاقب الشريك فيها دون الفاعل الأصلي خاصة وأن المشرع الضريبي قد خرج على المبدأ العام في قانون العقوبات وللخاص يجعل عقوبة الشريك أقل من عقوبة الفاعل وصوى المشرع بين عقوبة الفاعل والشريك في جرائم التهرب الضريبي

#### المسؤولية الجنائية للمحاسبين

يثير موضوع الاشتراك في جرائم التهرب الضريبي موضوع المسؤولية الجنائية للمحاسبين إذا تمت للجريمة بناء على اعتمادهم بيانات غير صحيحة في الإقرارات أو الحسابات أو الدفاتر أو الميزانيات أو غيرها من الأعمال التي يقوم بها المحاسب القانوني خاصة وأن المشرع المصري قد أخذ بنظام الإقرار الضريبي لمساعدة مصلحة الضرائب في تحديد الأرباح وبالتالي الضرائب المستحقة عليها ، وما يهنا في هذا المقام الإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول أو المنشأة استناداً إلى وجود مجموعة دفترية أو ما يسمى بالميزانية العمومية والتي أوجب القانون الضريبي اعتمادها من محاسب قانوني مرخص له بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة طبقاً للقانون ١٣٣ سنة ١٩٥١ فضلاً عن اعتماد بعض الأوراق والمستندات المكملة للميزانية والتي حددها القانون في أوجب تقديمها مع الإقرارات الضريبية المستندات إلى مجموعة دفترية .

ولما كان اعتماد المحاسب القانوني للميزانية ومرفقاتها لازماً وفقاً لأحكام القانون فإن قيام المحاسب القانوني باعتماد

# قرار وزير التأمينات والشؤون الاجتماعية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٩٨ بتاريخ ١٩٩٨/٦/٤ بشأن التأمين على عمال المقاولات والمهاجرين

د . طه عبيد

مستشار تأمينات

## وزير التأمينات والشؤون الاجتماعية

المشار إليه والمعدل بالقرار رقم ٢٩ لسنة ١٩٩٨ للنص الآتي :

ويعتد بالنسبة لتراخيص المباني التي يتم تنفيذها بمعرفة أصحابها دون إسنادها إلى مقاولين في تجديد الوعاء الذي تحسب على أساسه الأجور التي يتم على أساسها حساب حصة صاحب العمل في الاشتراكات بتكلفة المتر المسطح وفقاً لقرار وزير الإسكان والمرافق والمجمعات العمرانية رقم ٤٦٦ لسنة ١٩٩٦ المشار إليه .

مادة ثلثية : ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ويعمل

به اعتباراً من ١٩٩٨/٦/١ تاريخ العمل بقرار وزير التأمينات والشؤون الاجتماعية رقم ٢٩ لسنة ١٩٩٨ المشار إليه .

وزيرية

التأمينات والشؤون الاجتماعية

«سيفت تالوي»

بعد الإطلاع على قانون التأمين الاجتماعي الصادر بالقانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ .

وعلى قرار وزير التأمينات الاجتماعية رقم ٧٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن التأمين على عمال المقاولات والمهاجرين والملاحظات .

وعلى قرار وزير الإسكان والمرافق والمجمعات العمرانية رقم ٤٦٦ لسنة ١٩٩٦ .

وعلى قرار وزير التأمينات والشؤون الاجتماعية رقم ٢٩ لسنة ١٩٩٨ بتعديل بعض أحكام القرار الوزاري رقم ٧٤ لسنة ١٩٨٨ .

قرار

مادة أولى : يستبدل نص الفقرة الثانية من المادة (٤) من

قرار وزير التأمينات والشؤون الاجتماعية رقم ٧٤ لسنة ١٩٨٨

صاحب العمل في الاشتراكات بتكلفة المتر المسطح وفقاً  
للآتي:

أولاً : في حالة تحديد مستوى المبني تحسب قيمة الأعمال  
وفقاً لما يلي :

مستوى المبني	متوسط تكلفة المتر المسطح بالجنيه
اقتصادي	٢٥٠
متوسط	٣٠٠
فوق المتوسط	٤٠٠
فاخر	٦٠٠

ثانياً : في حالة عدم تحديد مستوى المبني يتم تحديد قيمة  
الأعمال على أساس متوسط سعر المتر المسطح (٣٥٠ ثلاثمائة  
وخمسون جنية ) .

ملءة ٦ : على المكتب المشار إليه إتخاذ الآتي :

١ - اعطاء العامل بياناً بحالته التأمينية للتقدم به إلى  
وزارة القوى العاملة والهجرة لتقيده في سجلاتها وتعدد  
مستوى مهارته .

٢ - عرض العامل على اللجنة الطبية بالهيئة العامة  
للتأمين الصحي لإجراء الفحص الطبي الإبدائي وإثبات  
حالته الصحية ومدى لياقته لممارسة المهنة المطلوب  
الاشتراك عنها ويحتمل الصندوق قيمة رسم الكشف الطبي .

ملءة ٧ : على المكتب تعليم العامل بطاقة الاشتراك فور  
تقدمه بشهادة الشهادة أو بشهادة القيد بالنسبة للحالات التي لم  
يحدد لها مستوى مهارة وبالتقرير الطبي الصادر عن اللجنة  
الطبية بنتيجة الفحص الطبي الإبدائي المتضمن لياقته  
لممارسة المهنة المطلوبة الاشتراك عنها .

## قرار

### وزير التأمينات والشئون الاجتماعية

رقم ٢٩ لسنة ١٩٩٨

الصادر بتاريخ ١٩٩٨/٥/٤

بتعديل بعض أحكام القرار الوزاري رقم ٧٩ لسنة ١٩٨٨  
بشأن التأمين على عمال المقاولات والمهاجر والملاحات

### وزير التأمينات

- بعد الاطلاع على قانون التأمين الاجتماعي الصادر  
بالقانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ .

- وعلى قرار وزير التأمينات رقم ٧٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن  
التأمين على عمال المقاولات والمهاجر والملاحات .

- والمذكرة المعروضة علينا بتاريخ ١٩٩٨/٥/٤ .

## قرار

( مادة أولي )

يستبدل بنصوص المواد ٤، ٦، ٧، ٩، والبندين ٤، ٥ من المادة  
١٥ من القرار الوزاري رقم ٧٤ لسنة ١٩٨٨ بالنصوص الآتية :

مادة ٤ : يعدد بالمعد أو أمر التشغيل أو المقاييس المعتمدة  
بحسب الأحوال في تحديد الوعاء الذي يتم على أساسه تحديد  
الأجر التي يتم على أساسها حساب حصة صاحب العمل في  
الاشتراكات ، ويراجع هذا التحديد على ختامي الأعمال .

ويعدد بالنسبة لترخيص المبانى التي يتم تنفيذها بمعرفة  
أصحابها دون إسنادها إلى مقاولين في تحديد الوعاء الذي  
تحسب على أساسه الأجر التي يتم على أساسها حساب حصة



وبالنسبة للمؤمن عليه الذى سبق تسجيله فى أى مكتب تأمينات ولم يسبق عرضه على اللجنة الطبية بالهيئة العامة للتأمين الصحى يتولى مكتب التأمينات المختص عرضه عليها عند تقدمه بطلب تجديد البطاقة ويحمل الصندوق بقية رسم الكشف الطبى .

**مادة ٩ :** يلتزم المؤمن عليه بأن يودى بنفسه نقداً حصته فى اشتراكات التأمين الاجتماعى عن كامل الشهر الذى عمل خلاله لأى مكتب من مكاتب التأمينات فى ميعاد لا يجاوز نهاية الشهرين التاليين للشهر المستحق عنه الاشتراكات . وفى حالة عدم السداد حتى نهاية الميعاد المشار إليه يعتبر ذلك قرينة على عدم الاشتغال خلال هذا الشهر .

وفى حالة وفاته خلال المهلة المشار إليه يكون لورثته الحق فى أداء الاشتراكات المستحقة عن الشهر أو الشهرين الأخيرين بحسب الأحوال وذلك خلال سنة من تاريخ الوفاة ، وفى حالة عدم السداد حتى نهاية الميعاد المشار إليه يعتبر ذلك قرينة على عدم الاشتغال خلال هذه المدة .

#### مادة ١٥ : بند ٤

عمليات المبانى التى لا تجاوز تكلفتها الإجمالية ١٥٠٠٠ (خمس عشرة ألف جنيه) بشرط ألا يدخل فى البناء عنصر الخرسانة المسلحة .

**بند ٥ -** عمليات دور العبادة التى لا تجاوز تكلفتها الإجمالية ٢٠٠٠٠ (عشرون ألف جنيه) بشرط أن يكون قد تم تنفيذها بالجهود الذاتية وألا تكون جزءاً من مبنى مستقل لغير العبادة .

ويقصد بالجهود الذاتية التطوع للعمل فى تشييد المبنى بدون أجر وليس التبرع بقيمة التكلفة المادية .

#### (مادة ثانية)

يضاف إلى قرار وزير التأمينات رقم ٧٤ لسنة ١٩٨٨ المشار إليه مادة برقم مكرر ونصها :

**مادة ٩ مكرر :** إذا حال المرض أو الإصابة للذان يقعان للمؤمن عليه أثناء مدة اشتراكه بينه وبين مزاولة العمل تعتبر مدة اشتراكه مستمرة خلال هذه الفترة إذا ثبت العجز الكامل أو العجز الجزئى وصدر قرار اللجنة الخامسة بعدم وجود عمل آخر له أو وقعت وفاته بحسب الأحوال ويتم تحصيل الاشتراكات المستحقة عنها .

#### (مادة ثالثة)

يستبدل بالجدول رقم (٢) المرافق بقرار وزير التأمينات رقم ٧٤ لسنة ١٩٨٨ الجدول المرفق . .

#### (مادة رابعة)

ينشر هذا القرار فى الوقائع المصرية ويعمل به من تاريخ نشره .

وبصورة

التأمينات والشئون الاجتماعية

«مرفت تالوي»

جدول رقم (٢)

بتحديد أجر اشتراك المؤمن عليه

مستوى المهارة أجر الاشتراك الشهري

عامل محدود المهارة ٦٠ (ستون) جنيها

وعلى كتاب النقابة العامة للنقل البرى المؤرخ ١٩٩٧/٩/٣٠ .

وعلى المذكرة المعروضة علينا بتاريخ ١٩٩٧/١١/١٠ .

### قرار

مادة أولى : استبدال بنص المادة (٢) من قرار وزير

التأمينات رقم ٣٩ لسنة ١٩٩٦ النص الآتى :

« يكون أجر الاشتراك فى نظام التأمين الاجتماعى

للمؤمن عليهم المشار إليهم فى المادة السابقة وفقاً للآتى :

١ - سائق حاصل على رخصة قيادة درجة أولى ١٢٥ جنيهاً

شهرياً

٢ - سائق حاصل على رخصة قيادة درجة ثانية ١٠٥ جنيهاً

شهرياً

٣ - سائق حاصل على رخصة قيادة درجة ثالثة ٨٠ جنيهاً

شهرياً

٤ - تباع ٦٥ جنيهاً شهرياً

مادة ثانية : ينشر هذا القرار فى الوقائع المصرية ويعمل

به اعتباراً من أول الشهر التالى لتاريخ نشره .

### وزير

التأمينات والشئون الاجتماعية

«سرفت نزلواي»

عامل متوسط المهارة ٩٠ (تسعون) جنيهاً

عامل ماهر ١٢٠ (مائة وعشرون) جنيهاً

١ - يتحدد أجر اشتراك العامل طبقاً لمستوى مهارته .

٢ - تحدد وزارة القوى العاملة والهجرة مستوى المهارة

المنصوص عليها فى هذا الجدول .

٣ - يعتبر مستوى مهارة العامل (محدود المهارة) إذا كانت

مهنته لم يحدد لها مستوى مهارة .

٤ - يتحدد أجر العامل العادى بأجر العامل المحدود

المهارة .

### قرار

وزير التأمينات والشئون الاجتماعية

رقم (٧٨) لسنة ١٩٩٧ صادر بتاريخ ١٩٩٧/١١/١٠

بتعديل بعض أحكام قرار وزير التأمينات رقم ٣٩ لسنة

١٩٩٦ بإعادة تنظيم التأمين على العاملين بنشاط النقل البرى

لدى أصحاب الأعمال فى القطاع الخاص

وزير التأمينات والشئون الاجتماعية .

بعد الاطلاع على القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ بإصدار

قانون المرور .

وعلى قانون التأمين الاجتماعى الصادر بالقانون رقم ٧٩

لسنة ١٩٧٥ .

وعلى قرار وزير التأمينات رقم ٣٩ لسنة ١٩٩٦ فى شأن

إعادة تنظيم التأمين على العاملين بنشاط النقل البرى لدى

أصحاب الأعمال فى القطاع الخاص .

## شركة مصر / إيران للغزل والنسيج

(ميراتكس)

شركة مشتركة بين مصر وإيران

أنشئت في ظل قانون استثمار المال العربي والأجنبي  
رقم ٤٣ / ١٩٧٤ والقوانين المعدلة له  
\* ويبلغ رأس المال المدفوع حالياً ٥٤.٢٥٠ مليون جنيه

منها :

٥١٪ حصة الجانب المصري ويمثلها :

- شركة مصر / شين الكوم للغزل والنسيج
- شركة مصر للغزل والنسيج الرقيق بكفر الدوار
- بنك الاستثمار القومي

٤٩٪ حصة الجانب الإيراني ويمثلها :

- المؤسسة الإيرانية للتنمية والتجديد الصناعي « إيدرو »
- \* النشاط الرئيسي : إنتاج وتسويق غزل القطن والقطن المخلوط من نمرة ٤ إلى نمرة ١٠٠ إنجليزي
- \* الاستثمارات : بلغت الاستثمارات في الشركة حوالي ١٠٠ مليون جنيه
- \* الانتاج السنوي ١٢٠٠٠ طن من مختلف خيوط الغزل الحلقي والمفتوح منها ٥٠٠٠ طن تصدير تحقق ما يقرب من ٢٧ مليون دولار في أسواق أمريكا وكندا واليابان وتايوان وتركيا وإيران ودول شمال أفريقيا ودول السوق الأوروبية المشتركة والدول الإسكندنافية

\* العمالة والأجور يبلغ عدد العاملين ٣٨٠٠ عامل منها ١٠٣٢ عاملة والباقي من الذكور وتبلغ أجورهم السنوية ما يقرب من ٨ مليون جنيه



# مصر للتأمين



## معنا... الحياة أفضل

وثائق التأمين المختلط مع الاشتراك في الأرباح

المختلط على حياة شخص \* \* \* المختلط على حياة شخصين  
وثيقة مصر الثلاثية \* \* \* المعلم الجديدة  
الوالد والطفل

تليفون : ٣٣٥٥٣٥٠ ( عشرون خطاً )  
٣٩٣٢٧٧٥ - ٣٩٣٢٦٠٠  
تليفون : ٠٣/٤٨٣٠٠٦٨ - ٤٨١٧٢٥٠  
٠٤٠/ ٣٣٢١٢٠٩ - ٣٣٢١٧٠٨  
تليفون : ٠٦٤/٣٢٠٥٤٠ - ٣٣٣١١٠٠  
تليفون : ٩٣/٣١٢٥٩٩ - ٣٣٢٧٧٤٠

• الإدارات المركزية : ١٤٤ ش الدقي - الجيزة  
• منطقتي القاهرة ، ٧ ش طلعت حرب - القاهرة  
• منطقة الاسكندرية ، ٦٦ طريق الحرية  
• منطقة بحري ، ٢٥٥ ش الجلاء - طنطا  
• منطقة القناة : ميدان عربى - برج عربى الإسماعيلية  
• منطقة قبلى : ٣٨ ش الجمهورية - سوهاج

E-mail: misrins2@egyfit.com.eg

Web site: www.egyfit.com.eg/Mic